



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

**SROVNÁNÍ POSTUPŮ INTERNÍHO A EXTERNÍHO AUDITU
VE VYBRANÉ ÚČETNÍ JEDNOTCE**

COMPARISON OF INTERNAL AND EXTERNAL AUDIT PROCEDURES IN THE SELECTED BUSINESS UNIT

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Pavel Večeřa

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. Zuzana Křížová, Ph.D.

BRNO 2018

Zadání diplomové práce

Ústav: Ústav financí
Student: **Bc. Pavel Večeřa**
Studijní program: Ekonomika a management
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku
Vedoucí práce: **Ing. Zuzana Křížová, Ph.D.**
Akademický rok: 2017/18

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává diplomovou práci s názvem:

Srovnání postupů interního a externího auditu ve vybrané účetní jednotce

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod

Vymezení problému a cíle práce

Teoretická východiska práce – srovnání českých relevantních zdrojů s vybranými zahraničními

Analýza problému a současné situace provádění interního a externího auditu ve vybrané účetní jednotce

Vlastní návrhy řešení, vyhodnocení možných přínosů návrhů řešení

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Cílem diplomové práce je analýza rozdílů mezi postupy interního a externího auditu a aplikace na konkrétních datech zvolené účetní jednotky.

Základní literární prameny:

BŘEZINOVÁ, Hana. Rozumíme účetní závěrce podnikatelů. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-640-2.

JANHUBA, Miloslav, Marie MÍKOVÁ, Jaroslava ROUBÍČKOVÁ a Vladimír ZELENKA. Finanční účetnictví: obecné otázky. Praha: C.H. Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-614-2.

MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích. Praha: Grada Publishing, 2016. ISBN 978-80-247-5806-0.

SCHÁNIL, Pavel a Jiří TVRDOŇ. Externí a interní auditing. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2010. ISBN 978-80-7408-042-5.

WHITTINGTON, Ray a Kurt PANY. Principles of auditing. 12th ed. New York: McGraw-Hill Education, 2016. ISBN 978-1-259-25277-8.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2017/18

V Brně dne 1.3.2018

L. S.

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.
ředitel

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
děkan

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá srovnáním postupů interního a externího auditu ve vybrané účetní jednotce. Specifikuje rozdíly mezi jednotlivými druhy auditu. Rozdíly jsou aplikovány na praktických příkladech z vybrané účetní jednotky. Vymezuje výhody plynoucí ze vzájemné spolupráce mezi interními a externími auditory. Obsahuje návrhy pro vybranou účetní jednotku, které vedou k zefektivnění interního auditu.

Klíčová slova

interní audit, externí audit, auditor, zpráva auditu, útvar interního auditu, riziko

Abstract

The diploma thesis focuses on comparasion of internal and external audit procedures in the selected business unit. It specifies differencies between types of audit. The differencies are applied to practical cases in the selected business unit. There are specified benefits resulting from cooperation between internal and external auditors. It contains suggestions for improving internal audit in selected business unit

Key words

internal audit, external audit, auditor, audit report, internal audit department, risk

Bibliografická citace

VEČEŘA, P. *Srovnání postupů interního a externího auditu ve vybrané účetní jednotce*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2018. 98 s.
Vedoucí diplomové práce Ing. Zuzana Křížová, Ph.D.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracoval jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušil autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 20. května 2018

.....
Pavel Večeřa

Poděkování

Tímto bych rád poděkoval Ing. Zuzaně Křížové, Ph.D., vedoucí mé diplomové práce, za veškeré její rady, věcné připomínky a veškerou její podporu, kterou mi poskytovala v průběhu zpracovávání diplomové práce. Dále děkuji společnosti ModusLink Czech Republic s.r.o., konkrétně paní Ing. Jitce Kurfürstová, Ing. Kláře Luňáčkové a Ing. Janě Kotalové za ochotu, čas a poskytnuté materiály pro vypracování diplomové práce.

Obsah

Úvod	10
Cíle a metodika práce	12
1 Interní audit.....	13
1.1 Vymezení pojmu interní audit	13
<i>1.1.1 Formy interního auditu</i>	<i>17</i>
<i>1.2.1 Oblasti zaměření interního auditu</i>	<i>20</i>
1.2 Průběh interního auditu.....	21
<i>1.2.1 Analýza rizik</i>	<i>21</i>
<i>1.2.1 Plánování interního auditu</i>	<i>22</i>
<i>1.2.3 Provádění interního auditu</i>	<i>24</i>
<i>1.2.4 Zpráva o interním auditu</i>	<i>27</i>
<i>1.2.5 Monitorování</i>	<i>28</i>
<i>1.2.6 Hodnocení interního auditu</i>	<i>29</i>
2 Externí audit.....	31
2.1 Vymezení pojmu externí audit.....	31
2.2 Průběh externího auditu	34
<i>2.2.1 Posouzení rizika zakázky</i>	<i>36</i>
<i>2.2.2 Předběžné plánovací procedury</i>	<i>37</i>
<i>2.2.3 Plán auditu.....</i>	<i>39</i>
<i>2.2.4 Provedení auditu</i>	<i>40</i>
<i>2.4.5 Vydání zprávy auditora.....</i>	<i>48</i>
3 Shrnutí	52
3.1 Komparace	52
3.2 Vzájemný vztah mezi interním a externím auditem	53
4 Srovnání interního a externího auditu ve vybrané účetní jednotce	55
4.1 Charakteristika společnosti	55
4.2 Interní audit ve vybrané účetní jednotce	57
<i>4.2.1 SOX audit</i>	<i>60</i>
<i>4.2.2 Testování vzorků</i>	<i>63</i>

4.2.3 Plánování auditu	64
4.2.4 Začátek auditu.....	65
4.2.5 Auditní zjištění	65
4.2.6 Zpráva o auditu.....	68
4.2.7 Vnitřní kontrola.....	69
4.2.8 Dokumentace auditu	70
4.2.9 Spolupráce s externími auditory	71
4.3 Externí audit ve vybrané účetní jednotce.....	71
4.4 Praktické rozdíly v oblasti zájmu interního a externího auditu	74
4.4.1 Proces účtování přijatých nemateriálových faktur a jejich úhrada	74
4.4.2 Proces vystavování faktur a účtování jejich úhrady.....	76
4.5 Shrnutí.....	78
5 Vlastní návrhy řešení.....	79
5.1 Návrhy pro vybranou účetní jednotku	79
5.1.1 Rozšíření zaměstnanců útvaru interního auditu	79
5.1.2 Zlepšení spolupráce mezi interním a externím auditem	82
5.2 Doporučení pro zefektivnění procesů v účetních jednotkách	85
Závěr	89
Seznam použité literatury	91
Seznam obrázků	95
Seznam tabulek	96
Seznam grafů.....	97

ÚVOD

S růstem společnosti dochází k odloučení vedení společnosti od jejich skutečných vlastníků. Současně se také rozšiřuje okruh zainteresovaných osob, které mají zájem na výsledcích společnosti. Ve chvíli, kdy má širší okruh zainteresovaných osob zájem na výsledcích společnosti a zároveň již nejsou všichni schopni současně a soustavně společnost zkoumat, je nutný další článek, který objektivně zkoumá a posuzuje sledovaný subjekt a své zjištěné závěry prezentuje zainteresovaným osobám.

Audit je právě jedním z nástrojů sloužících ke zvýšení důvěryhodnosti poskytovaných informací. Avšak neslouží pouze jen jako potvrzování správnosti informací, ale také jako prostředek ochrany proti podvodnému jednání. V českém prostředí má stále zatím převahu povinný audit účetní závěrky, ale stále více se uplatňují jeho další formy, zejména pak interní audit.

Téma audit jsem si vybral, protože bych se o auditu rád více dozvěděl. Před psaním diplomové práce nemám nikterak velké znalosti v tomto oboru. Přesto audit považuji za jeden z mála oborů, kterému bych se po vystudování vysoké školy chtěl profesně věnovat. Kromě toho od roku 2016 dochází ke změně podmínek povinného zákonného auditu. Důležitost znalostí o průběhu auditu tedy vzrůstá.

Ve své diplomové práci se věnuji srovnání postupů interního a externího auditu ve vybrané účetní jednotce. Vybranou účetní jednotkou je společnost ModusLink Czech Republic s.r.o. Jedná se o dceřinou společnost společnosti ModusLink Corporation sídlící ve Spojených státech amerických. Účetní jednotka podléhá z právní legislativy nejen povinnému externímu auditu, ale dle platné právní úpravy Spojených států amerických také povinnému internímu auditu. Externí audit probíhá nejdříve v souladu s americkým systémem všeobecných účetních zásad (US GAAP) a poté podle české právní úpravy.

Diplomová práce je rozdělena na dvě části, a to na část teoretickou a část praktickou. Teoretická část obsahuje dvě kapitoly. Část praktická je rozdělena na analytickou a návrhovou část.

V první kapitole teoretické části této práce se zabývám interním auditem. Nejdříve vymezím samotný pojem interní audit a nastíním jeho historický původ. Dále vysvětlím

jeho formy a popíše oblasti zaměření interního auditu. Nakonec popíše průběh interního auditu od analýzy rizik až po poskytování zpětné vazby, k již provedenému auditu.

Ve druhé kapitole teoretické části diplomové práce se věnuji externímu auditu. Stejně jako v případě interního, tak i zde se nejdříve věnuji samotnému pojmu externí audit. Uvedu také několik definic účetního auditu a provedu krátké seznámení s auditorskými profesními organizacemi. Dále pak uvádím zákonem stanovená kritéria, která jsou nutná k určení, zda subjekt podléhá statutárnímu auditu. Poté popíše průběh externího auditu, který začíná disponibilní možností výběru auditora či auditorské společnosti a končí vydáním zprávy auditora.

Následující část diplomové práce je věnována praktické části, která bude rozdělena na analytickou a návrhovou část. Cílem analytické části je zjištění, jakým způsobem interní a externí audit probíhá ve vybrané účetní jednotce. Tato část je rozdělena na pět kapitol. V první kapitole se věnuji krátké charakteristice účetní jednotky. Ve druhé a třetí kapitole popisují průběh nejprve interního a poté externího auditu. Ve čtvrté části vysvětlím rozdíl mezi tím, co zkoumá interní a externí audit na praktických příkladech. V poslední části provedu krátké shrnutí zjištěných rozdílů v průběhu interního a externího auditu. Část návrhová je rozdělena na návrhy pro vybranou účetní jednotku a na návrhy zefektivňující procesy ve středních a velkých účetních jednotkách.

CÍLE A METODIKA PRÁCE

Hlavním cílem diplomové práce je analýza rozdílů mezi postupy interního a externího auditu z pohledu účetní jednotky a aplikace na jejich konkrétních datech. Analýza postupu interního a externího auditu je provedena ve společnosti ModusLink Czech Republic s.r.o. Část zabývající se interním a externím auditem je psána z pohledu účetní jednotky. K naplnění hlavního cíle diplomové práce je třeba splnit cíl dílčí. Tím je popsání teoretického východiska postupu interního a externího auditu. Dalším dílčím cílem diplomové práce je na základě provedené analýzy účetní jednotky stanovit vhodné návrhy vedoucí k zefektivnění procesu interního a externího auditu. Posledním dílčím cílem práce je navržení doporučení pro zefektivnění procesů ve středních a velkých účetních jednotkách.

Za účelem splnění výše uvedených cílů práce je třeba určit metodiku, která je při tvorbě diplomové práce použita. Při tvorbě teoretické části diplomové práce je použita odborná literatura a elektronické zdroje. U tvorby analytické části v případě interního auditu jsou použity interní směrnice a postupy. Dále pak také rozhovory s interní auditorkou a pro vyhotovení analytické části u externího auditu rozhovory se zaměstnankyněmi finančního oddělení.

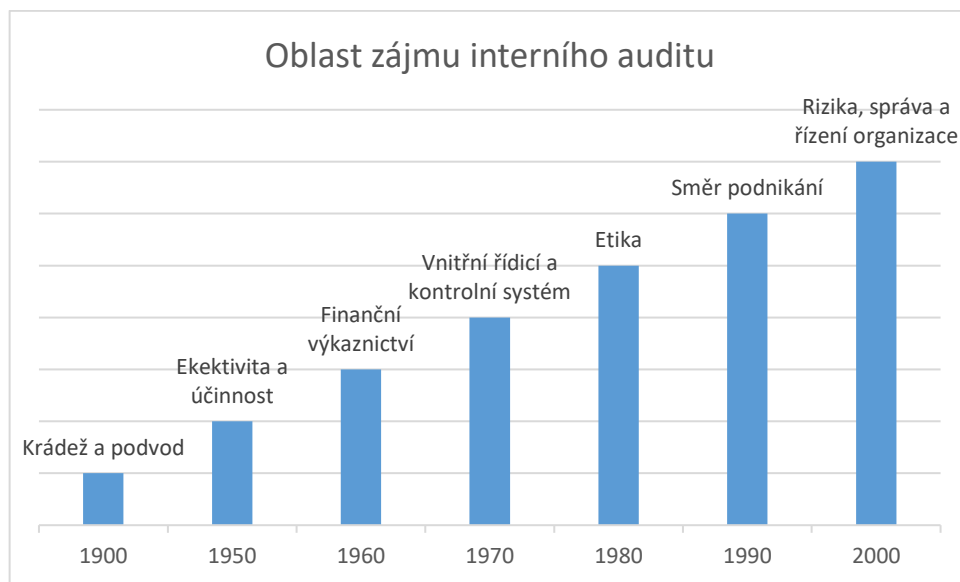
Během psaní diplomové práce jsem použil metodu analýzy, syntézy, indukce, dedukce, kvalitativní a kvantitativní metodu, matematickou a statistickou metodu. Analýza rozkládá celek na jednotlivé části, syntéza naopak spojuje jednotlivé části v celek. Indukce a dedukce zkoumá teoretické poznatky a porovnává je s praxí. Kvalitativní a kvantitativní metoda je způsob stanovení hypotézy a jejího ověřování. Matematická a statistická metoda slouží k vyjádření skutečností a vztahů mezi nimi (Synek, 2011).

1 INTERNÍ AUDIT

V této kapitole diplomové práce se zabývám interním auditem. Kapitola je rozdělena na dvě části. V první části se věnuji vymezení pojmu interní audit včetně krátké exkurze do historie, jednotlivým formám a vysvětluji, co všechno může být předmětem interního auditu. Ve druhé části se zabývám průběhem interního auditu.

1.1 Vymezení pojmu interní audit

Pojem audit je úzce spjat s účetnictvím. Stejně tak jako účetnictví, i způsob a funkce auditu se v průběhu času značně mění. Ve starověkém Římě byla za auditora považována taková osoba, která informovala senát o výši státního majetku. Dalším přelomovým obdobím se stává druhá polovina 19. století, kdy v Anglii vzniká zákon o akciových společnostech, který stanovuje povinnost jednomu nebo více akcionářům kontrolovat rozvahu společnosti (Dvořáček, str. 1-2, 2003). Následující graf ukazuje vývojové etapy interního auditu ve 20. století. Z tohoto grafu je patrné, že se významně mění oblasti zájmu interního auditu.



Graf 1: Oblast zájmu interního auditu

(Zdroj: Kafka, str. 11, 2009)

Vývoj interního auditu souvisí s postupným zakládáním institutů sdružující interní auditory. První institut je založen v roce 1941 v New Yorku pod názvem Institut interních

auditů (dále jen IIA). Cílem institutu je rozvoj interní auditorské činnosti a stanovením pravidel a norem, které zaručí správný výkon interní auditorské činnosti s dodržením etických a morálních pravidel. Součástí požadavku na interního auditora je zvládnutí zkoušek z finančních a účetních znalostí. Tento požadavek je později rozšířen nejen na znalost finančních a účetních činností, ale i na jiné druhy činností. Na základě tohoto požadavku dochází ke stanovení určitých kvalitativních nároků na interního auditora. Zároveň dochází k odlišení interního a externího auditu, neboť právě externí audit se zabývá v zásadě pouze finanční a účetní činností (Dvořáček, str. 2, 2003). V současné době působí IIA jako tvůrce celosvětově uznávaných mezinárodních standardů pro profesní praxi interního auditu (interniaudit.cz, 2018).

V roce 1982 vzniká v Evropě podobný institut jako IIA. Zakládají jej některé evropské instituty pro interní auditory. Tento institut se nazývá Evropská konfederace Institutů pro interní audit (dále jen ECIIA). Podstatou ECIIA je rozvíjení profese interních auditorů, a nikoliv narušení autonomie jednotlivých národních institutů. ECIIA má především následující cíle:

- rozšiřování poznatků a zkušeností přesahující hranice států,
- uskutečňování projektů, konferencí, seminářů,
- podpora pro přijetí standardu profesionálního auditora,
- podpora přijetí společné certifikace profesionálního auditora,
- podpora a rozvoj spolupráce s ostatními profesními organizacemi,
- podpora celosvětové organizace zahrnující všechny profesní organizace zabývající se interním auditem (Dvořáček, str. 3, 2003).

V roce 1995 vzniká Český institut interních auditorů (dále jen ČIIA), který byl přijat do ECIIA. Tento institut sdružuje české interní auditory a osoby působící v příbuzných oblastech. V současné době má přes 1 000 členů. ČIIA má vlastní organizační strukturu jehož „nejvyšším orgánem je Sněm, který se schází pravidelně každý rok. Činnost ČIIA řídí Rada v čele s prezidentem, na jejíž činnost dohlíží tříčlenná kontrolní komise“ (interniaudit.cz, 2018). Cílem institutu je pravidelné vzdělávání interních auditorů a jejich získání mezinárodně uznávaného diplomu Certifikovaného interního auditora (CIA). Kromě toho ČIIA pomáhá při zavádění interního auditu do společností (interniaudit.cz, 2018).

V současné době existuje dva základní přístupy k internímu auditu. Mezi tyto přístupy patří:

- tradiční, jehož hlavní myšlenkou je kontrolování ostatních kontrol v podniku, provedení analýzy a hodnocení za účelem provedení korekcí a vnitropodnikové kontroly tak, aby byla zajištěna pravdivost informací a efektivní řízení podniku,
- moderní, jehož podstata spočívá v nezávislém zkoumání a vyhodnocování činností ve společnosti. Předmět zkoumání a vyhodnocování je stanoven řídicím orgány vyššího i nižšího stupně (Sedláček, str. 128, 2006).

Tabulka 1: Přístupy k interním auditu

	Role interního auditu	
	Tradiční	Moderní
Charakter funkce	policajt	poradce
Autorita	formální	neformální
Zdroj autority	podnikové předpisy	osobní schopnosti a zkušenosti
Opatření k nápravě	nátlak	doporučení

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: Sedláček, str. 128, 2006)

Interní audit je „nezávislou, objektivně ujišťovací a konzultační činností zaměřenou na přidávání hodnoty a zdokonalování procesů v organizaci. Interní audit napomáhá organizaci dosahovat jejich cílů tím, že přináší systematický metodický přístup k hodnocení systémů risk managementu, vnitřního řídicího a kontrolního systému organizace (*Internal Control*) a *Corporate Governance*“ (Kafka, str. 14, 2009). Cílem interního auditu je především ověřit shodu s aplikovanými normami, ověřit shodu s dokumentovanými postupy, ověřit efektivnost procesů v daném systému a identifikovat příležitosti pro zlepšení systému (Phillips, str. 3, 2009). Jestliže je proces interního auditu efektivní, může mít mnoho pozitivních důsledků. Mezi takové důsledky může patřit snížení nákladů, zvýšení produktivity, zlepšení bezpečnosti, spokojenosti zákazníků a morálky či odstraňování bariéry mezi různými útvary, a hlavně slouží jako nástroj neustálého zlepšování (Phillips, str. 4-5, 2009). Interní audit by v žádném případě neměl být pouze pomocníkem pro externí audit nebo dokonce jeho nepřítelem. Také by

neměl být místem pro odklad nežádoucích vedoucích pracovníků, personálu, pro něž není jiné vhodné uplatnění nebo místem pro pracovníky, kteří budou k dispozici pro jiné naléhavější úkoly. Cílem interního auditora není přistižení ostatních zaměstnanců při chybě nebo nedopatření, či jiná destruktivní činnost a ani plnění funkce donašečů, kteří managementu podniku pravidelně hlásají své subjektivní podezření bez reálných pokladů (Dvořáček, str. 17, 2003).

Hlavním pilířem interního auditu je nezávislost. Interní audit je nezávislý, jestliže auditori vykonávají svojí práci svobodně a nezávisle. V takovém případě mohou auditori vynášet nestranné a nezaujaté soudy (Dvořáček, str. 12, 2003). Nezávislost může být ohrožena na „úrovni auditora, zakázky, funkcích a organizační úrovni“ (Kafka, str. 17, 2009). Pokud by nebyla nezávislost dodržena, mohou být výstupy auditní činnosti natolik nekvalitní, že může dojít k poškození dobrého jména interního auditu. Za nezávislost interního auditu odpovídá vedoucí útvaru interního auditu (Kafka, str. 17, 2009).

Interní audit je v českém podnikatelské prostředí dobrovolným s výjimkou subjektu veřejného zájmu, kterými jsou obchodní společnosti, které jsou emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, banky, spořitelny a úvěrová družstva, pojišťovny nebo zajišťovny, penzijní společnosti, zdravotní pojišťovny, územní samosprávné celky, dobrovolný svazky obcí, hlavní město Praha a některé subjekty se státní účastí jako jsou např. státní podniky (interniaudit.cz, 2018). Dále pak je povinný pro společnosti, jejichž mateřská společnost sídlí ve Spojených státech amerických a zároveň je kótovaná na americké burze. Ty mají dle zákona Sarbanes-Oxley Act (dále jen SOX) interní audit povinný. Cílem tohoto zákona je zajištění dodržování postupů a pravidel vedení účetnictví, což zaručí, že s účetnictvím nebylo manipulováno a účetnictví odráží skutečný stav účetní jednotky. Jakékoliv vykazované účetní informace musí být v souladu s US GAAP. Součástí zákona je tzv. sekce 404, která stanovuje požadavky na přijetí opatření, aby bylo zajištěno, že vykazování účetních informací bude v souladu s tímto zákonem. Tento zákon přináší pro účetní jednotky velké administrativní náklady, které plynou z povinnosti uplatňovat US GAAP a SOX (Malíková, str. 98-102, 2010).

V zákoně je zakotveno celkem 11 pilířů, kterými jsou:

1. výbor pro kontrolu účetnictví veřejných společností,

2. nezávislost auditu,
3. zodpovědnost společnosti,
4. úprava zveřejňování finančních údajů,
5. konflikt zájmů,
6. informační zdroje komise a její pravomoci,
7. studie a zprávy,
8. firemní a trestní odpovědnost za podvody,
9. zpřísnění trestů pro trestné činy spáchané administrativními pracovníky,
10. daňová přiznání společnosti,
11. firemní podvody a zodpovědnost za ně (Lindauer, str. 44-46, 2017).

Zákon dále stanovuje postup prostřednictvím, kterého má probíhat hodnocení veškerých podnikových procesů. Hodnocení procesů začíná identifikací rizik ve finančních výkazech, dále následuje implementace kontroly, která má vést ke zjištění daného rizika, poté má dojít k obecnému zhodnocení jednotlivých interních kontrol podniku z hlediska potenciálních slabých míst a ke zhodnocení vlivu používaného informačního systému v rámci vedení účetnictví dané účetní jednotky. Nakonec mají být vytvořeny dokumenty, které budou vést k hodnocení efektivnosti připravených kontrol managementem společnosti a k implementaci potřebných procesů směřujících k hodnocení efektivnosti dle standardu ICFR – vnitřní kontrola finančního výkaznictví dle SOX (Malíková, str. 110, 2010).

1.1.1 Formy interního auditu

Dříve býval interní audit vykonáván pouze osobami uvnitř společnosti. Dnes tomu tak již být nemusí. Interní audit může být vykonáván i jinými osobami. Bez ohledu na subjekt, který interní audit provádí, je nutné, aby výstup auditu byl podložen nejen odbornými znalostmi a získanými dovednostmi, ale také musí být podložen dokumentací získanou v průběhu interního auditu. Interní audit může být proveden interními nebo externími auditory, kdy externím auditorům musí být určen rozsah interního auditu. Interní auditoři současně plní funkci při hodnocení a zefektivňování risk managementu

uvnitř společnosti, kontrolního systému, či hodnocením a zdokonalováním procesů souvisejícími se správou a řízením společnosti. Interní auditor si pak sám zvolí nástroje a metody, kterými interní audit provede (Kafka, str. 15-16, 2009). Existují následující formy vykonávání interního auditu:

- interní audit zajišťovaná interně,
- interní audit zajišťovaný externě,
- společný interní audit.

Interní audit zajišťovaný interně

Interní audit zajišťovaný interně spočívá v založení útvaru pro interní audit uvnitř ve společnosti. Hlavní nevýhodou jsou velmi vysoké počáteční náklady a dlouhé čekání na první získané výstupy. Jakmile je totiž takový útvar interního auditu zřízen, je nutné rozhodnout o jeho postavení a působení v rámci organizační struktury, či jiných vnitřních předpisů. Kvůli principu *nezávislosti* „*musí být interní audit v rámci organizace oddělen od řídicích a výkonných struktur a musí být podřízen statutárnímu orgánu*“ (Kafka, str. 32, 2009). Dále pak následuje schválení a vydání tzv. Statutu útvaru interního auditu (dále jen Statut), který by měl popisovat činnost interního auditu uvnitř společnosti. Statut „*je základním dokumentem, který uvnitř organizace vymezuje auditní činnost a její vztah k dalším činnostem organizace*“ (Kafka, str. 32, 2009). Obsahem takového Statutu je stanovení poslání, předmětu práce, povinností, pravomocí a odpovědnosti pro vedoucího a ostatní zaměstnance útvaru interního auditu.

Po vydání Statutu je vhodné vydat tzv. Manuál interního auditu (dále jen Manuál). V obsahu takového Manuálu jsou stanoveny pracovní postupy a pravidla pro činnost interního auditu. Manuál „*upravuje zejména zajištění výkonu interního auditu, včetně přístupu k řízení rizik, způsob přípravy a provádění auditu, zásad zpracování auditorské dokumentace, předávání, uchovávání a komunikací výsledků auditu*“ (Kafka, str. 33, 2009).

Interní audit zajišťovaný externě

Interní audit zajišťovaný externě neboli outsourcing interního auditu je interní audit, který je zajišťován vnějšími zdroji. K takovému internímu auditu se společnost může rozhodnout, jestliže:

- pro interní audit není třeba zvláštních znalostí,
- je vhodné využít externí zkušenosti z jiných společností,
- je nutné velmi rychle nabýt znalosti o pracovních procesech,
- interní zajišťování by mělo za následek vysoké variabilní nebo fixní náklady (Dvořáček, str. 29, 2003).

Jestliže se společnost chce rozhodnout pro interní audit zajišťovaný externě musí vzít v úvahu skutečnost, že taková spolupráce vzniká na základě uzavření řádné smlouvy. Nevýhodou je, že v takové smlouvě pak musejí být jednoznačně vymezena pravidla pro „*vynakládané náklady za služby interního auditu a kritéria pro hodnocení souvisejících přínosů včetně časového provázání*“ (Kafka, str. 34, 2009). Problém může nastat, když společnost přesně neví, o jaké služby má vlastně zájem, jak použije získané výstupy, či zda je cíl interního auditu sladěn s cílem jednotlivých projektů ve společnosti. Dále pak v mentalitě auditorů, neboť pracují pro svoji společnost, a nikoliv pro tu auditovanou. Výhodou naopak je, že externí interní auditor se může lépe zaměřit na hlavní problém a nemusí řešit jednotlivé denní problémy. Za auditní služby se platí pouze jsou-li zapotřebí. Další výhodou je snadnější přístup k využití specializovaných zkušeností získaných ve mnoha jiných společnostech (Dvořáček, str. 32, 2003).

Společný audit

Společný audit představuje kombinaci interního auditu zajišťovaného interně a externě. Snaží se využívat výhod jednotlivých variant. V rámci společného auditu dochází k založení útvaru vnitřního auditu. V čele útvaru je vedoucí. Dále dochází k uzavření smluvního vztahu s externím auditorem. Za tento smluvní vztah je odpovědný vedoucí útvaru vnitřního auditu. Významný rozdíl oproti variantě interní je už u založení útvaru, neboť již od začátku dochází ke spolupráci s externím auditorem. Důvodem tohoto kroku je urychlení a efektivnější vymezení interního auditu uvnitř společnosti. Míra zapojení externího auditu je odlišná případ od případu. Jestliže se jedná o obecné záležitosti, je míra zapojení vyšší v opačném případě je nižší. Pozdější zapojení externího auditora připadá v úvahu pouze u klíčových auditních úkolů. Pro usnadnění spolupráce je možné vytvořit tzv. roční plán auditních úkolů. V něm se vymezí jednotlivé auditní úkoly na následující rok (Kafka, str. 36, 2009).

1.2.1 Oblasti zaměření interního auditu

Interní audit může být zaměřen nejen na finance, ale také na celou řadu různých firemních operací. Bez ohledu na zaměření, interní audit má společné poslání, a to poskytovat určitý názor, který bude řádně doložen a založen na zjištěných skutečnostech. Tento názor by měl být objektivní a neměl by podléhat hodnotím soudům osoby provádějící interní audit (Dvořáček, str. 138, 2003).

Interní finanční audit přezkoumává účetní operace za účelem ověření přesnosti a souladu se stanovenými normami a politikou podniku. Zároveň se kontroluje, zda je účtování ve shodě s obecně přijatými zásadami účetnictví. Interní audit operací se provádí za účelem zlepšení řízení v konkrétní operaci podléhající internímu auditu. Výsledkem jsou zjištěné nedostatky, které omezují správné fungování příslušné činnosti. Výsledkem auditu operací je formulace doporučení, které nedostatky odstraní a zajistí řádné fungování činností (Dvořáček, str. 138, 2003). V následující tabulce jsou popsány rozdíly mezi finančním interním auditem a interním auditem operací.

Tabulka 2: Rozdíl mezi finančním interním auditem a interním auditem operací

Charakteristika		Finanční audit	Audit operací
1.	Účel	Vyjádření názoru na finanční situaci	Analýza a zlepšení používaných metod a postupů
2.	Obsah	Finanční výkazy	Podnikatelská operace
3.	Kvalifikace	Účetnictví	Ekonomie a řízení
4.	Orientace v čase	Pohled do minulosti	Pohled do budoucnosti
5.	Přesnost	Absolutní	Relativní
8.	Výrok	Vyžadovaný	Nevyžadovaný
9.	Výsledky auditu	Výrok o finanční situaci	Doporučení pro management
10.	Ohnisko	Přesné určení finanční stavu	Zdokonalení prováděných operací
11.	Hledisko	Finanční	Managementu
12.	Výsledek	Kvalifikovaný názor	Realizace doporučení auditu

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: Dvořáček, str. 139, 2003)

Audit operací může být zaměřen na následující operace:

- audit hospodářských činností,
- audit výkonnosti,
- audit podniku,
- audit managementu,
- audit jakosti,
- audit vlivu podniku na životní prostředí,
- audit personálního rozvoje,
- audit vnějších podnikových vztahů (Sedláček, str. 129, 2006).

1.2 Průběh interního auditu

Průběh interního auditu není stanoven žádným právním předpisem, který by upravoval či nařizovat, jak přesně má probíhat. Z tohoto důvodu může být interní audit vykonáván v jednotlivých společnostech různými způsoby, což také potvrzuje fakt, že interní audit *„je vykonáván v různém právním a kulturním prostředí, v organizacích lišících se zaměřením, velikostí a strukturou, prostřednictvím interních zaměstnanců i externích odborníků. Tyto rozdíly mohou sice ovlivňovat praxi interního auditu v daném prostředí, má-li však interní audit naplňovat řádně své odpovědnosti, musí být vždy jeho činnost ve shodě s Mezinárodními Standardy pro profesní praxi interního auditu vydanými IIA“* (interniaudit.cz, 2018).

1.2.1 Analýza rizik

Interní audit by se měl provádět na základě analýzy rizika. Tato rizika pak musí interní audit umět správně identifikovat. Identifikace těchto rizik by měla sloužit pro stanovení oblastí a činností, které budou podrobeny internímu auditu (Schránil, str. 38, 2010). Rizikem se rozumí velikost pravděpodobnosti, že dojde k určité události s negativnímu následky. Taková rizika představují výchozí bod činnosti interního auditu (Dvořáček, str. 94, 2003). Jakmile jsou rizika zanalyzována, je možné při výkonu interního auditu

používat různé politiky, metody či nástroje. Výběr použitých nástrojů závisí na oblasti, kde riziko vzniklo. Kromě rizika auditované oblasti může vzniknout riziko spojené s chybami v objektu, který je auditován. Toto riziko obsahuje následující prvky:

- inherentní riziko,
- kontrolní riziko,
- detekční riziko (Dvořáček, str. 109, 2003).

Inherentní riziko jsou spjata s konkrétním objektem a proti kterým nelze učinit žádná protiopatření, která by toto rizika odstranila či alespoň snížila. Jsou výsledkem hospodářské situace společnosti, faktory specifickými pro danou oblast a veličinami, které působí v rámci jednotlivých auditovaných objektů. Kontrolní riziko spočívá v situaci, že kontrolní systém ve společnosti neodhalil veškerá relevantní rizika nebo nezabránil vzniku těchto rizik. K neúčinnosti tohoto systému může dojít, jestliže kontroly jsou prováděny se zpoždění a k odhalení těchto chyb dojde příliš pozdě nebo kontroly nejsou prováděny pravidelně. Detekční riziko vzniká v průběhu auditu tím, že nejsou odhaleny všechny problémy. Důvodem může být nedostatečný námatkový výběr či špatný kontrolní systém (Dvořáček, str. 109, 2003).

Jakmile je rozhodnuto o tom, co bude podrobno internímu auditu, má vedoucí interního auditu za úkol připravit plán a postup všech činností interního auditu. Takový „*plán interního auditu by měl obsahovat časovou frekvenci práce interního auditu a měl by být založen na metodické a kontrolním posouzení rizik*“ (Schránil, str. 38, 2010).

1.2.1 Plánování interního auditu

Průběh interního auditu je třeba vždy naplánovat. Plánem se zabezpečí řádné a efektivní směřování auditních činností. Vynecháním plánovací etapy nelze dosáhnout požadovaných výsledků. Kromě toho nelze ani správně měřit stupeň dosažených výsledků. Před tím, než dojde k sestavení plánů, je nutné, aby si auditor stanovil cíle své práce a postupy, které bude dodržovat (Kafka, str. 42, 2009). Plán je nástroj, který slouží jako podklad pro přípravu rozhodování, jednání a zároveň je předmětem schvalování. Takový plán se sestavuje jako:

- strategický,

- roční,
- operativní,
- personální,
- plán finančních činností (Dvořáček, str. 112, 2003).

Strategický plán se sestavuje na období 3 – 5let. Typické pro něj je, že se průběžně aktualizuje. Může být vypracovaný najednou pro celý útvar nebo se nejprve sestaví dílčí plány pro jednotlivé složky útvaru, ze kterých se nakonec zpracuje komplexní plán pro celý útvar. Strategický plán tak shrnuje dílčí plány v jeden komplexní plán. Roční plán vychází ze strategického. Pokrývá veškeré činnosti interního auditu pro příslušný rok. Operativní plán je sestavován čtvrtletně. Jeho členění je na jednotlivé měsíce. Vychází z ročního plánu. Personální plán má dvě části. První částí je analýza současného stavu pracovníků útvaru interního auditu z hlediska počtu a kvalifikační úrovně (vzdělání, zkušenosti). Druhá část je zaměřena na budoucí potřeby útvaru. Jedná se o potřeby v počtu pracovníků útvaru a jejich kvalifikační úrovně. Tato část by měla být v souladu se strategickým plánem interního auditu. Finanční plán slouží ke sledování nákladů na provedení interního auditu. Slouží především jako podklad pro fakturaci, jestli je interní audit prováděn externě. Jednotlivé nákladové položky finančního plánu jsou vázány konkrétní činností interního auditu (Dvořáček, str. 112-113, 2003).

Součástí plánu je také „*přiřazení jednotlivých zdrojů auditních činností včetně časového harmonogramu vykonávání jednotlivých auditních úkolů a vyhodnocování auditních potřeb*“ (Kafka, str. 41, 2009). Obecně lze říci, že plánování je proces zabývající se zvládnutím veškerých auditních potřeb. Auditorskými potřebami se rozumí vymezení oblastí zájmu auditora. Takové vymezení auditních potřeb umožňuje vymezení zdrojů, které jsou nutné pro výkon auditní činnosti. Jednotlivými zdroji jsou myšleny nejen zdroje majetkové povahy, ale i takové zdroje, které mají povahu lidského, sociálního či komunikačně-informačního kapitálu. Tyto zdroje jsou závislé na potřebách, možnostech a cílech společnosti (Kafka, str. 41-42, 2009).

Pokud dojde k nesouladu mezi auditními zdroji nutných k provedení interního auditu a potřebami společnosti, je nutné provést zvýšení zdrojů interního auditu (např. outsourcing nebo společný audit). Dále je možné provést omezení obsahu

plánovaného interního auditu či provést kombinaci obou předchozích. Vedoucí útvaru interního auditu je zodpovědný za dostatečné množství a řízení zdrojů a za efektivní rozvržení získaných zdrojů (Kafka, str. 45, 2009).

Plán interního auditu obsahuje jednotlivé oblasti, na které se bude auditor zaměřovat a také poskytuje logické vysvětlení toho, proč se interní auditor o některé oblasti zajímá méně. Osobou zodpovědnou za jeho sestavení je vedoucí útvaru interního auditu. Ta jej sestavuje v souladu se statutem útvaru interního auditu a v souladu s cíli společnosti. Plán může být sestaven různými způsoby. Může být sestaven pouze již zmíněným vedoucím útvaru, ale také ve spolupráci s výkonným managementem společnosti. Při jeho sestavování se vedoucí útvaru obvykle řídí legislativními a manažerskými požadavky, výsledky předchozích auditů a různými doporučení včetně doporučení od vnějších subjektů jakou může být třeba externí auditor (Kafka, str. 43, 2009).

1.2.3 Provádění interního auditu

Interní auditor musí mít pověření k provedení auditu, které představuje řídicí akt. Tímto aktem se musí interní auditor prokázat. Akt samotný přikazuje povinnost provést interní audit. Forma pověření nemá žádnou obecně předepsanou formu. Nicméně, součástí takové aktu by měl být název společnosti, identifikace útvaru, vedoucího a ostatních členů týmu interního auditu, číslo pověření, předmět auditu, objekt auditu, termín provedení auditu, datum vystavení pověření, jméno, funkce a podpis osoby, která pověření vystavila (Dvořáček, str. 115, 2003).

Jakmile je rozhodnuto o provedení interního auditu, tak interní auditoři informují vedoucího auditovaného subjektu o předpokládám zahájení auditu. K informování dochází tzv. oznamovacím dopisem. Součástí tohoto dopisu je uvedení požadavku na personální součinnost, seznam požadovaných dokladů a jakékoliv jiné požadavky, který souvisejí s předmětem interního auditu. Vedoucí auditovaného subjektu je povinen vyhovět všem těmto požadavkům a předložit veškeré požadované doklady a vytvořit takové podmínky, které jsou vhodné pro řádné provedení interního auditu. Postup interního auditu pak probíhá ve třech fázích. V první fázi se jedná o úvodní rozhovor,

ve druhé fázi jde o prověření auditované oblasti a v poslední fázi o závěrečný rozhovor (Kafka, str. 50-51, 2009).

Úvodní rozhovor

Úvodní rozhovor je prováděn při zahájení interního auditu. Provádějí jej interní auditoři s vedoucím auditovaného subjektu, popř. jím pověřeným zástupcem. Obsahem tohoto dialogu je:

- předání pověření k vykonání interního auditu,
- podrobnější seznámení s programem auditu,
- stanovení termínu skončení auditu a závěrečného pohovoru (Kafka, str. 51, 2009).

Prověření auditované oblasti

Prověření auditované oblasti se skládá z několika různých činností. Tyto činnosti jsou prováděny v souladu s auditními postupy. Jedná se o „výběr vhodné kontrolního vzorku (zásady a postupy musejí být zdokumentovány), shromáždění důkazů, dokumentaci výsledků, průběžné seznamování zaměstnanců auditovaného útvaru s případným zjištěními a vyhodnocení výsledků“ (Kafka, str. 51, 2009).

K výběru vzorců dochází u takového množství položek, u kterých by bylo zkoumání celého souboru položek neefektivní. Vybraný vzorec musí být dostatečně reprezentativní, čímž se rozumí možnost na základě vybraného vzorku stanovit platné pravidlo pro celý soubor. S výběrem tedy souvisí riziko, že nebude vzorek dostatečně reprezentativním. Takovému riziku se říká tzv. výběrové riziko. Toto riziko je ovlivněno stejnými prvky jako riziko spojené s chybami v objektu, který je auditován. Jedná se tedy o inherentní, kontrolní a detekční riziko. Přitom platí, že roste-li inherentní a kontrolní riziko, přijatelná míra detekčního rizika klesá. S tímto vzniká povinnost nalézt potřebné a přesvědčující důkazní materiály (Kafka, str. 52, 2009). Jakmile jsou vzorky vybrány, dochází k jejich testování, což znamená, že se vybrané položky podrobí zatěžkávací zkoušce, která má odhalit jejich kvalitu a znaky. Účelem testování je zjištění, zda je vše, tak jak má být (Sawyer, str. 157, 2002). Existují takové soubory položek, kde není možné učinit výběr vzorků a je třeba testovat celý soubor (Kafka, str. 52, 2009).

Pro splnění cíle auditu je využívána celá řada metod. Podle p. Kafky mezi ně patří:

- rozhovor s osobami, které jsou auditovány nebo alespoň ovlivněny průběhem auditu,
- předložení písemného dotazníku auditovaným nebo osobám auditní činností ovlivněných,
- zkoumání dokumentů a zjišťování činností a podmínek v dané oblasti zájmu (včetně nedostatků jsou-li významné),
- plánované pozorování konkrétních subjektů či procesů na místě (slouží nejen k popisu, ale i k vysvětlení),
- postupové diagramy pro identifikaci rizikových faktorů v operacích či procesech,
- testování činností od začátku do konce,
- srovnávání shodných či rozdílných stránek dvou a více různých předmětů, činností nebo procesů (např. se srovnává plán a skutečnost, vývoj v čase, shoda s normami),
- ověřování (potvrzení) pravdy, přesnosti, pravosti nebo oprávněnosti něčeho,
- zkoumání činností a procesů pomocí jejich rozložení na jednotlivé části (předpokládá se, že jevy mají systém, ve které platí určité zákonnosti jeho fungování).

Interní auditoři používají jednu nebo i více kombinací těchto metod. Výběr metod je závislý na získání dostatečného přesvědčení a ujištění, že zjištěné nálezy jsou přesné. O tom, která metoda bude použita rozhoduje vedoucí auditu. Veškeré zjištěné informace musejí být vhodným způsobem zaznamenány (Kafka, str. 52, 2009).

Mezi možné metody provedení interního auditu mohou patřit nejrůznější metody od pozorování až po kontrolní výzkumy. Nejzákladnějšími metodami je:

- porovnávání, jehož účelem je zjištění, zda skutečný stav odpovídá stavu zapsanému v záznamech, účetních, finančních a statistických výkazech, hlášeních, zprávách a datech uložených v informačních systémech a ve schválených záměrech,

- sledování, které slouží ke zjištění, zda je provádění jednotlivých činností společnosti hospodárné, efektivní a účelné, zda jsou naplňována záměry a cíle společnosti nebo, zda jsou stanovené podmínky a procesy dodržovány,
- šetření a ověřování je proces, kterým se kontroluje, jestli byly při přípravě a uskutečňování prověřených operací až po jejich konečné vypořádání dosaženy stanovené záměry a cíle,
- kontrolní výpočty používané pro ověření matematických výpočtů s číselnými hodnotami uváděnými v jednotlivých dokumentech,
- analýzy, jejichž smysl spočívá ve zjišťování a vyhodnocování odchylek jednotlivých operací od obvyklých hodnot, např. četností, výdajovou nebo časovou náročností, rizikem (Dvořáček, Kafka, str. 176, 2005).

Závěrečný rozhovor

Závěrečný rozhovor probíhá mezi vedoucím interního auditu a vedoucím auditovaného subjektu, popř. jím pověřeným zástupcem. Obsahem rozhovoru je „*seznámení s výsledky auditu prověřené oblasti, stanovení příčin nedostatků, formulace navrhovaných doporučení vedoucích k nápravě zjištěných nedostatků včetně termínu jejich přijetí a vyjádření vedoucího auditovaného subjektu*“ (Kafka, str. 53, 2009). Nebude-li vedoucí zaměstnanec souhlasit s obsahem zprávy nebo její části, může v dohodnuté lhůtě předložit písemně vypracované stanovisko. Takové stanovisko je pak přiloženo k závěrečné zprávě. V poslední části závěrečného auditu může vedoucí auditu předat dotazník vztahující se k zabezpečení a zvýšení kvality interního auditu. Ten slouží k poskytnutí zpětné vazby, která je důležitá k průběžnému zlepšování efektivnosti a kvality interního auditu (Kafka, str. 53, 2009).

1.2.4 Zpráva o interním auditu

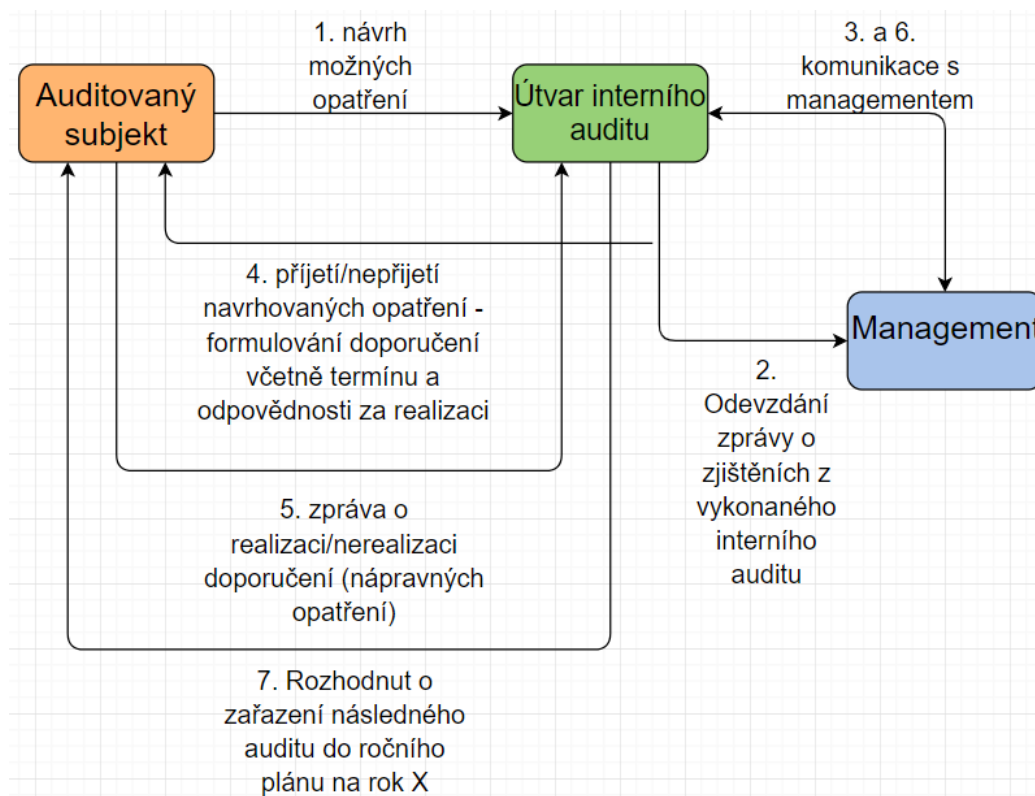
Jakmile dojde k ukončení interního auditu, interní auditoři poskytnou zjištěné výsledky managementu podniku. Tyto výsledky se poskytují ve formě tzv. zprávy o interním auditu. Součástí této zprávy je „*cíl a rozsah auditu, příslušné závěry včetně doložení jednotlivých zjištění, doporučení a popř. rozvrh opatření vedoucích k odstranění nedostatků*“ (Dvořáček, Kafka, str. 180, 2005). Smyslem takové zprávy je otevřít oči

managementu, ukázat výsledky své práce, podávat informace managementu o tom, co má vědět a co má udělat a poukazovat na výsledky, kterých je možné docílit prostřednictvím interního auditu. Zpráva by neměla obsahovat nepodložené informace a nelogické závěry, ale ani zjištění bez uvedení opatření vedoucích k nápravě. Obsah zpráv o interním auditu je pro management společnosti velmi důležitý. Vzhledem k tomu, že se jedná o nezájaté a objektivní závěry, může být management uklidněn, neboť je vše v naprostém pořádku, či v horším případě je management upozorněn na možnosti případného zlepšení. Hlavní funkcí zprávy o interním auditu je komunikace. Lze tedy říci, že zpráva o interním auditu je nástrojem komunikace. Součástí takové komunikace by měla být zpětná vazba od adresátů (Dvořáček, Kafka, str. 181-182, 2005).

Zpráva o auditu může být vydávána s několikátýdenním zpožděním od ukončení interního auditu. Nejčastěji se jedná o zhruba tři až šest týdnů. Jestliže je zpráva vydávána s takovým zpožděním, tak management nedostává možnost učinit okamžitá opatření vedoucí k nápravě a zároveň dochází ke snížení účinnosti a efektivnosti doporučení, které mají nepříznivé dopady odstranit či alespoň snížit. Takovému problému lze předejít vypracováním tzv. předběžného interního sdělení z prováděného interního auditu (dále jen IAM – Internal Audit Memorandum). IAM se nejčastěji vydává ihned po zveřejnění auditních zjištění, resp. po popsání situace a uvedení opatření. Jestliže je auditních zjištění více, je třeba vydat samostatné IAM pro každé jednotlivé zjištění. Jakmile je IAM vydán a dojde k nějakému zjištění, tak lze výsledky interního auditu přezkoumat a popřípadě předložit nové informace, které mohou závěrečné auditní zjištění nebo opatření změnit. Smyslem IAM je vydání v době, kdy interní audit stále probíhá (Dvořáček, Kafka, str. 186-187, 2005).

1.2.5 Monitorování

Monitorováním se rozumí sledování přijatých doporučení a nápravných opatření. Vedoucí útvaru interního auditu by měl mít systém pro kontrolu, který mu umožní takovéto informace sledovat. Samotné monitorování by mělo probíhat minimálně jednou ročně. Pokud by ve společnosti fungovalo vše tak jak má, tak celý proces dokončení lze vidět na následujícím obrázku. Interní audit nemůže a také nekončí svou činností vydáním zprávy o interním auditu (Dvořáček, Kafka, str. 190-192, 2005).



Obrázek 1: Proces dokončení interního auditu

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: Dvořáček, Kafka, str. 191, 2005)

1.2.6 Hodnocení interního auditu

Hodnocení interního auditu je velmi důležitou činností, neboť zefektivňuje činnost interního auditu a zvyšuje jeho přidanou hodnotu, kterou společnosti přináší. Hodnocení lze provádět z různých pohledů. Nejběžnější hodnocení se provádí v porovnávání skutečných služeb interního auditu s potřebami auditovaného subjektu či v souladu se standardy interního auditu, které vydává IIA. V takovém případě se jedná o hodnocení kvalitativní. Prvním krokem u hodnocení kvality interního auditu je vytvoření programu pro tzv. zabezpečení a zvyšování kvality interního auditu. Tento program vytváří vedoucí úseku pro interní audit, který tak odpovídá za jeho kvalitu. Program by měl zahrnovat pravidelné interní a externí hodnocení, interní monitoring, přidanou hodnotu a poskytnutí jiné formy ujištění. Smyslem tohoto programu je poskytnutí zpětné vazby interním auditorům (Kafka, str. 67-69, 2009).

Dalším druhem hodnocení auditu je tzv. metoda hodnocení interního auditu. Ta je založená na třech modulech. Metoda předpokládá, že audit je hodnocen na základě

postavení interního auditu, lidských zdrojů souvisejících s interním auditem a řízení procesů nezbytných k řádnému poskytování služeb interního auditu. V případě hodnocení postavení interního auditu se hodnotí, jakým způsobem je začleněn do organizace společnosti z hlediska nezávislosti. Dále se hodnotí, zda je strategie interního auditu v souladu se strategií celé společnosti, způsob financování interního auditu v návaznosti na kvalitu prováděného auditu. Hodnocení lidských zdrojů souvisejícími s interním auditem je z hlediska kompetencí jednotlivých pracovníků interního auditu, poskytováním školením, možnosti kariérního růstu či způsobu odměňování interních auditorů. S hodnocením řízení procesů nezbytných k řádnému poskytování služeb interního auditu souvisí úroveň procesů uvnitř útvaru interního auditu. Především je o proces plánování, využívání technologií, měření výkonu a hodnocení, řízení vztahů s řídicími orgány organizace, správu a administrativní procesy (Kafka, str. 80-82, 2009).

Zajímavou metodou hodnocení interního auditu je hodnocení dle kritéria přidané hodnoty interního auditu. Při hodnocení přidané hodnoty nelze činit závěry pouze z krátkodobých výsledků, ale převážně z těch dlouhodobých. Důležitým měřítkem je *„poměr mezi opatřeními navrženými interním auditorem, opatřeními akceptovanými managementem a implementovanými opatřeními. Tento ukazatel indikuje, jak management společnosti vnímá hodnotu navržených opatření pro zlepšování jejich výsledků* (Dvořáček, Kafka, str. 197, 2005). Přidanou hodnotu interním auditem můžeme vypočítat dle následujícího vzorce, kde A představuje hodnotu podniku před realizací interního auditu, B doporučení vyplývající z provedeného interního auditu a C je hodnota podniku po zavedení doporučení interního auditu (Dvořáček, str. 17, 2005).

$$A + B = C$$

2 EXTERNÍ AUDIT

V této kapitole diplomové práce se zabývám externím auditem. Kapitola je rozdělena na dvě části. V první části se věnuji vymezení pojmu externí audit a jeho vztahem k účetnictví. Dále vymezuji, kdy účetní jednotka ze zákona podléhá auditu. Ve druhé části se zabývám průběhem interního auditu. Od výběru externího auditora, který audit provede až po vydání zprávy auditora.

2.1 Vymezení pojmu externí audit

Existuje mnoho definicí auditu. Jednou z nejběžněji používaných definic je ta od T. Lee, který audit definuje *„jako prostředek, jímž je jedna osoba ujištěna druhou o kvalitě, podmínkách nebo stavu předmětně věci, kterou druhá osoba zkoumala. Potřeba takového auditu vzniká, protože první osoba má pochybnosti nebo si není jista kvalitou, podmínkami nebo stavem předmětně věci a sama není schopna se těchto pochybností či nejistoty zbavit“* (Fedorová, str. 11, 2012).

Externí audit lze chápat jako *„ověřování údajů v účetních výkazech věrně zobrazující stav majetku a závazků, finanční situaci a výsledek hospodaření společnosti v souladu s pravidly předepsanými českými nebo jinými účetními předpisy, často s Mezinárodními účetními standardy“* (Hakalová, str. 81, 2010). O auditu tedy můžeme říci, že je jedná o provedení kritické analýzy informací účetního charakteru, prováděnou nezávislým znalcem, který má za cíl vyjádřit odůvodněný názor na finanční výkazy (Raffegaue, str. 11, 1996). Podstatou auditu je činnost jejímž cílem je objektivní získávání a vyhodnocování důkazů týkajících se ekonomické činnosti auditované společnosti a událostí za účelem zjištění souladu mezi těmito informacemi a stanovenými kritérii a poskytnout výsledky zainteresovaným stranám. Posláním auditu je názor nezávislé a kvalifikované osoby na věrohodnost účetních výkazů, a tedy zvýšení důvěryhodnosti zveřejněných účetních výkazů. Během provádění auditu je auditor povinen prověřit:

- zda informace uvedené v účetní závěrce nebo konsolidované účetní závěrce podávají věrný a poctivý obraz účetnictví a finanční situace auditované společnosti,

- soulad mezi výroční zprávou a informacemi uvedenými v účetní závěrce nebo konsolidované účetní závěrce (Hakalová, str. 81-82, 2010).

Výsledky provedeného auditu primárně neslouží auditované společnosti, ale zainteresovaným stranám a případně veřejnosti. Z tohoto důvodu jsou na osobu auditora kladeny nejen vysoké teoretické a praktické znalosti, ale také následující „požadavky:

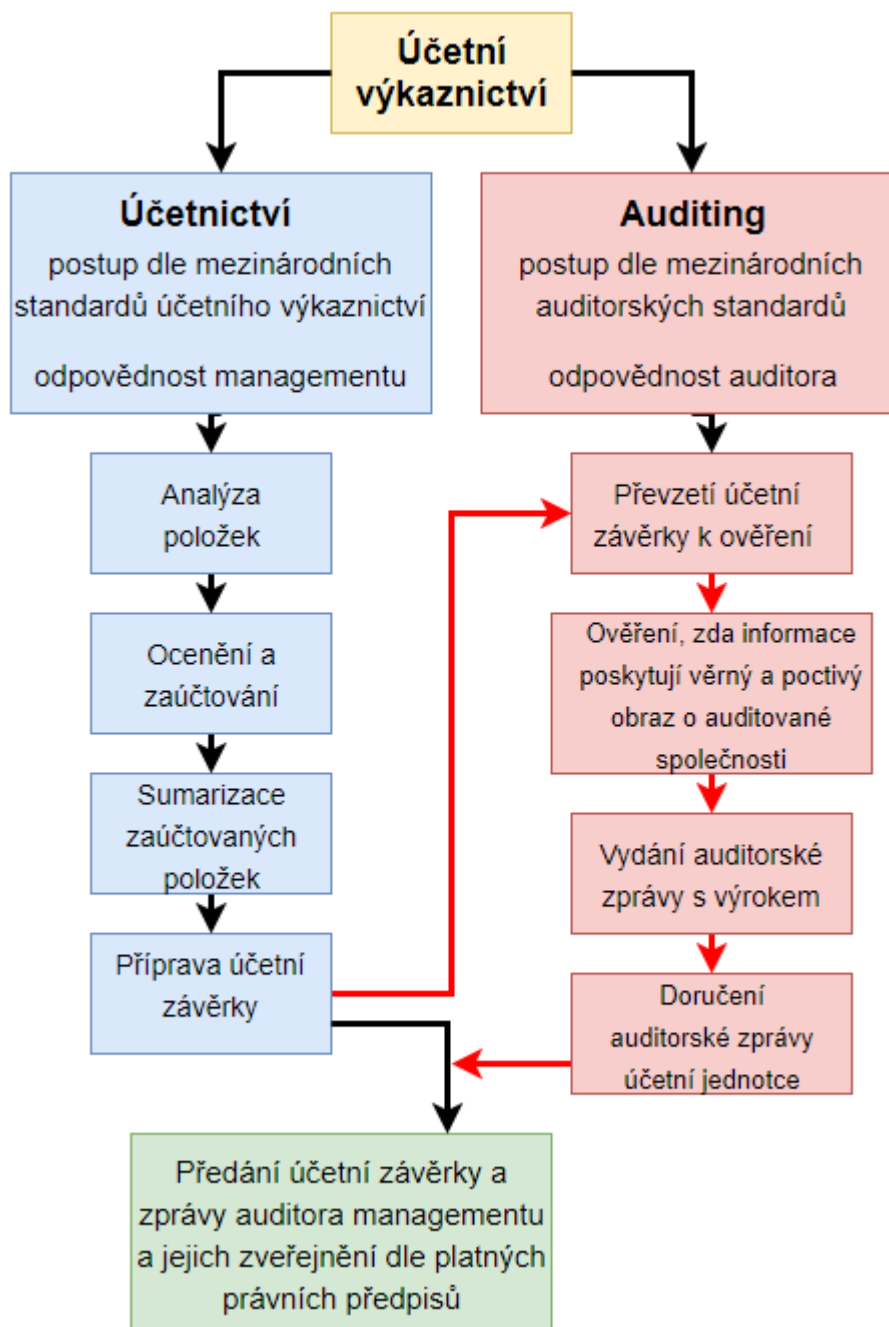
- *na specifické znalosti zajišťující vysokou odbornost,*
- *zkouškový a vzdělávací systém k prověření a udržování znalostí,*
- *systém udělování oprávnění auditorské služby poskytovat,*
- *podřízenost veřejnému zájmu,*
- *soubor odborných norem, kterými se činnost auditora řídí,*
- *etický kodex, kterým se řídí auditoři,*
- *společenské uznání“ (Müllerová, str. 49, 2014).*

Kvůli těmto požadavkům je nutné činnost auditorů regulovat právní úpravou. Ta také stanovuje podmínky pro výkon auditorské činnosti, a to především ve formě požadavku obecné způsobilosti, kvalifikační požadavků, které auditor musí splňovat a pravidel pro vlastní odbornou činnost. Pro profesi auditora je typické, že se auditoři seskupují do různých profesních sdružení (Müllerová, str. 47-48, 2014).

Existuje mnoho profesních organizací účetních a auditorů. Mezi nejhlavnější organizace patří Americký institut certifikovaných účetních AICPA, Organizace certifikovaných účetních CPA, Mezinárodní federace účetních a auditorů IFAC, Federace evropských účetních FEE a na území ČR působící Komora auditorů České republiky (dále jen „KAČR“). Zatímco v některých organizacích je členství dobrovolné, členství v KAČR je povinné. Důvodem pro existenci KAČR je snaha zajistit vysokou kvalitu auditorské činnosti srovnatelnou s úrovní v ostatních vyspělých zemích. Povinnost členství vyplývá ze zákona o auditorech, kdy KAČR vydává auditorské oprávnění k provádění auditu (Müllerová, str. 55, 2014).

Auditing velmi úzce souvisí s účetnictvím. Nicméně zatímco auditor ověřuje účetní závěrku, tak ji účetní musí nejdříve sestavit. Proces kontroly a sestavování účetní závěrky

je naprosto odlišný. Oba z těchto procesů mají úplně odlišný předmět, metodu, ale také osobu zodpovědnou za provádění kontroly nebo sestavování účetní závěrky. Na následujícím obrázku je zobrazen vztah mezi účetnictvím a auditingem (Müllerová, str. 59, 2014).



Obrázek 2: Vztah mezi účetnictvím a auditingem

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: Graham W. Cosserat, str. 37, 2005)

Účetní jednotky jsou povinny mít od roku 2016 účetní závěrku ověřenou auditorem. Tato povinnost je stanovena zvláštním právním předpisem a zákonem o účetnictví, kde je také stanoveno, koho se tato povinnost týká. Účetní závěrku ověřenou auditem musí mít vždy velká a střední účetní jednotka. Za velkou účetní jednotku se kromě jiného také považuje subjekt veřejného zájmu a vybraná účetní jednotka. Současně tato povinnost může vzniknout též malé účetní jednotce za předpokladu, že jsou splněny podmínky. Jedná se o překročení nebo dosažení celkových aktiv (netto aktiva) ve výši 40 mil. Kč., čistého ročního obrátu ve výši 80 mil. Kč. nebo průměrného počtu 50 zaměstnanců. Je-li účetní jednotka akciovou společností nebo svěřeneckým fondem musí splnit alespoň jedno z těchto kritérií, aby tato povinnost vznikla. Jakákoliv jiná právní forma účetní jednotky má povinnost auditu, jestliže splňuje alespoň dvě kritéria (Janhuba, str. 207, 2016).

2.2 Průběh externího auditu

Průběh externího auditu je v ČR upraven zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech. Zákon pod pojmem audit chápe přezkoumání a ověřování hospodaření podle jiného právního předpisu, jestliže toto přezkoumání provádí auditor, o kterém tak stanoví zákon. Auditorem může být statutární auditor nebo auditorská společnost. Za statutárního auditora se považuje fyzická osoba, která obdržela od KAČR rozhodnutí o oprávnění provádět auditorskou činnost. Za auditorskou společnost se považuje právnická osoba, která obdržela shodné oprávnění (Sládková, str. 118, 2016). V následující tabulce jsou popsány jednotlivé fáze auditní postupu.

Tabulka 3: Schéma auditorského postupu

Činnosti před uzavřením smlouvy	Posouzení rizika zakázky a reakce na něj 1. Stanovení podmínek zakázky
Předběžné plánovací procedury	Porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta 2. Porozumění kontrolnímu prostředí 3. Porozumění účetnímu systému 4. Provádění předběžných analytických procedur 5. Stanovení plánovací hladiny významnosti
Vytvoření plánu auditu	Posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků a potencionálních nesprávností 6. Plánování auditorského postupu 7. Plán testů vnitřních kontrol 8. Plán testů věcné správnosti 9. Shrnutí a projednání plánu auditu
Provedení auditu	Provádění testů spolehlivosti vnitřních kontrol 10. Provádění analytických testů věcné správnosti 11. Provádění detailních testů 12. Vyhodnocení výsledků testů věcné správnosti 13. Posouzení účetní závěrky 14. Posouzení výročních zpráv 15. Posouzení zprávy o vztazích mezi propojenými osobami
Závěr a vydání zpráv	Posouzení následných událostí 16. Získání prohlášení vedení společnosti 17. Příprava shrnutí závěrů auditu 18. Revize a kontrola spisu auditora 19. Zprávy auditora

(Zdroj: Komora auditorů České republiky, 2012)

Ze zákona nevyplývá pro účetní jednotku jakákoliv povinnost přidělení nebo omezení při výběru auditora. Každá právnická osoba tedy disponuje možností výběru auditora. Jestliže má právnická osoba povinnost mít ověřenou účetní nebo konsolidovanou účetní závěrku ověřenou auditorem, tak výběr auditora určí její nejvyšší orgán. Pokud právnická osoba nemá tento orgán, anebo neurčí-li jej, tak auditora určí dozorčí orgán. S takto vybraným auditorem sepiše statutární orgán smlouvu o auditu (Hakalová, str. 104, 2010). Obsahem smlouvy je seznam požadovaných služeb. K podepsání smlouvy dochází formou podpisu zakázkového dopisu. Cílem zakázkového dopisu je „*minimalizace jakýchkoliv nedorozumění, upozornit klienta na cíl zakázky a úlohu auditora a pomoci*

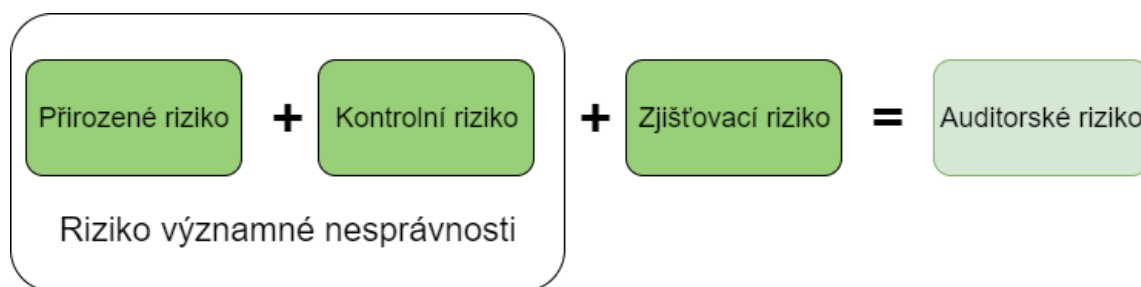
minimalizovat právní odpovědnost za služby, kterou nejsou obsahem smlouvy a nebyly ani vykonány“ (Ricchiute, str. 221, 1994).

Externímu auditorovi náleží za práci auditora odměna. Ta se stanoví formou dohody o odměně mezi účetní jednotkou a vybraným auditorem. Je nepřípustné, aby výše odměny byla stanovena jako podíl na výsledcích účetní jednotky, jejím odvození od znění výroku auditora, ovlivněna poskytnutím doplňkových služeb účetních jednotce a ani nesmí být podmíněna dalšími skutečnostmi, které ohrožují nezávislost, nestrannost nebo kvalitu provedení auditu (Hakalová, str. 105-106, 2010).

2.2.1 Posouzení rizika zakázky

Každá auditní zakázka představuje pro auditora určité riziko a možnost obvinění z toho, že audit nebyl proveden řádně. Auditor by měl tedy před přijetím zakázky zvážit veškerá rizika, která s případnou zakázkou souvisejí. Rizika můžeme rozdělit na rizika vznikající na úrovni účetní jednotky a na úrovni jednotlivých auditních tvrzení. Nezváží-li auditor tato rizika obezřetně, může být vystaven nepříznivým důsledkům svého vztahu s klientem, např. nepříznivé publicitě či soudnímu sporu. Proces posouzení rizika zakázky *„spočívá především v identifikaci rizikových faktorů a uplatnění profesionálního úsudku pro stanovení, zda jsou tyto faktory jednotlivě nebo v kombinaci natolik závažná, aby bylo zachováno řádné provedení auditu“* (Hakalová, str. 109, 2010).

Auditorské riziko se skládá z přirozeného, kontrolního a zjišťovacího rizika. Za přirozené riziko se považuje pravděpodobnost vzniku nesprávnosti. Kontrolní riziko znamená, že vznikne-li taková nesprávnost, tak nebude odhalena kontrolním systémem a zjišťovací riziko znamená, že taková nesprávnost nakonec nebude odhalena ani auditorským postupem (Komora auditorů ČR, str. 8, 2012). Na následujícím obrázku lze vidět složení auditorského rizika.



Obrázek 3: Auditorské riziko

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: Komora auditorů ČR, str. 8, 2012)

Jestliže bude auditní riziko vyhodnoceno jako obvyklé, nic nebrání provedení auditu. Bude-li riziko vyšší než obvyklé, může auditor zakázku odmítnout není-li to v rozporu s právními předpisy (Hakalová, str. 109, 2010). Čím vyšší je riziko, tím je potřeba provést důkladnější testy. Jestliže je riziko ohodnoceno jako nízké, tak stačí udělat pouze základní testy. Pokud je riziko hodnocené jako střední či vyšší, je třeba provést důkladnější testy. Nicméně, neexistuje seznam testů, které jsou přímo přiřazeny ke konkrétní úrovni rizika, např. je-li riziko nízké, tak použijeme test A, je-li střední, tak test B či vysoké, tak test C. Konkrétní „rozhodnutí, zda daný test je při jeho použití testem základním, či jej lze považovat za test rozšířený, je věcí odborného úsudku auditora“ (Komora auditorů ČR, str. 9, 2012).

2.2.2 Předběžné plánovací procedury

Předběžnou plánovací procedurou se rozumí především pochopení základních principů účtování v auditovaném subjektu. Jedná se o porozumění oblasti podnikání auditovaného subjektu, účetnímu a kontrolnímu systému, provedení předběžných analytických procedur a stanovení plánovací hladiny významnosti (Müllerová, str. 75, 2013).

Porozumění oblasti podnikání je důležité, jestliže má být audit úspěšný. K lepšímu porozumění auditorovi pomůže zkoumání vnějších a vnitřních faktorů. Mezi vnější faktory patří skutečnosti týkající se odvětví, podnikatelského prostředí, konkurence nebo třeba i zákony a vyhlášky. Naopak, k vnitřním faktorům patří vlastnická struktura účetní jednotky a propojené osoby, obchodní cíle, používané účetní metody a další skutečnosti jako jsou hrozící soudní spory, daňové záležitosti, platební neschopnost (Müllerová, str. 75-76, 2013).

Dále je nutné porozumět účetnímu a kontrolnímu systému. Jestliže má auditor vyjádřit názor, zda je účtování správné a poctivé, musí mít nejdříve jistotu, že je správný celý účtovací proces. Porozumění účetnímu systému „umožní auditorovi určit typ možných nesprávností v účetní závěrce, zvážit faktory ovlivňující riziko vzniku závažných nesprávností a navrhnout při přípravě a plánování auditu vhodné auditorské postupy, které by riziko výskytu nesprávnosti snížily“ (Müllerová, str. 78, 2013). Kontrolní systém lze definovat jako strukturu metod a postupů účetní jednotky, které zajišťují efektivní a trvalé fungování kontrol. Vnitřní kontrolní systém může být vykonáván jednotlivci (manuálně) nebo počítačem (programově). Hlavními faktory ovlivňující kontrolní systém je způsob delegování pravomocí a odpovědnost na podřízené pracovníky. Porozumění kontrolnímu systému je důležité, aby auditor získal představu o možnosti spolehnutí na vnitřní kontrolu v účetní jednotce. Čím je auditovaný subjekt větší, tím je kontrolní systém složitější a zároveň formálnější (Müllerová, str. 77, 2013).

Vnitřní kontrolu můžeme rozdělit na preventivní, zjišťovací a nápravnou. Preventivnou kontrolou se snažíme zabránit vzniku nesprávnosti ve finanční výkazech. Za preventivní kontrolu se považuje např. rozdělení povinnosti či nutnost schválení. Zjišťovací kontrola slouží k odhalení již vzniklé nesprávnosti. Jestliže zjišťovací kontrola nalezne nesprávnost, dochází na nápravnou kontrolu. Za nápravnou kontrolu se považuje např. uschovávání záložních kopií klíčových transakcí a hlavních souborů, které umožní opravu chyby při zadávání dat (Whittington, str. 251, 2016).

Předběžné analytické procedury jsou zaměřeny na účetní zůstatky účtů v hlavní knize a na vzájemné vazby mezi nimi. Porovnávají se účetní zůstatky z běžného období se zůstatky z minulého období. Je-li nalezen významný rozdíl, je nutné jej analyzovat. Dále se prověřují neobvyklé a podezřelé transakce, transakce mezi propojenými osobami, pročtení zápisů a zpráv z nejvyšších, statutárních či kontrolních orgánů. Najde-li auditor v rámci předběžné analytické procedury neočekávané skutečnosti, měl by zvážit riziko zakázky či takovéto skutečnosti zohlednit v auditorském plánu (Müllerová, str. 79, 2013).

Vzhledem k tomu, že auditor nikdy nemá úplnou jistotu bezchybnosti informací obsažených v účetní závěrce a ani není v možnostech auditora veškeré účetní doklady ověřit, je nutné stanovit minimální hladinu významnosti. Vznikne-li v účetní závěrce chyba, která má nižší rozsah významnosti, než je její výše, tak je brána jako bezvýznamná

a nebude mít vliv na rozhodování uživatelů. Koncepční rámec Mezinárodních standardů účetního výkaznictví definuje významnou informaci jako informaci, jejichž opomenutí nebo zkreslení může ovlivnit ekonomické rozhodování uživatelů účetní závěrky. Samotná informace je posuzována v rámci konkrétní účetní jednotky, neboť každá účetní jednotka bude mít odlišně stanovenou výši hladiny významnosti. Taková hladina je stanovena auditorem. Má podobu procentní sazby nebo procentního rozpětí, které je stanoveno na základě výše celkových aktiv, dosaženého zisku před zdaněním nebo z výnosů (Müllerová, str. 80, 2013).

2.2.3 Plán auditu

Tato část auditu se skládá z posouzení rizika na úrovni účetních zůstatků a potencionálních nesprávností, plánování auditorského postupu, plán testů vnitřních kontrol, plán testů věcné správnosti či shrnutí a projednání plánu auditu. Cílem plánu auditu je získat určité ujištění, že žádná potencionální nesprávnost nezpůsobí zkreslení účetní závěrky. Ujištění pro potencionálně nepravosti je alespoň částečně ve formě vlastního posouzení, testu spolehlivosti a testu věcné správnosti. V případě významných oblastí auditu auditor rozepisuje detailní plány testů spolehlivosti a věcní správnosti ve shrnutí plánování auditu. Takové shrnutí je pak zajištěním komunikačního spojení mezi členy auditorského týmu zodpovědnými za plánování auditu a těmi, kteří budou plánovaný audit provádět. Bude-li auditor přesvědčen o důvěře ve vnitřní kontrolní systém, měl by navrhnout provedení testů za účelem ověření, zda kontroly opravdu fungují. Manuální kontrola je závislá na kvalifikaci a opatrnosti jednotlivců. Důležitým předpokladem je tedy jejich pravidelné školení. Programová kontrola je prováděna prostřednictvím výpočetního systému bez přímého zásahu lidského faktoru (Hakalová, str. 113-114, 2010).

Plán auditu by měl končit shrnutím, které zahrnuje „*celkový rozsah a provedení auditu včetně popisu činnosti účetní jednotky, posouzení a plánovací reakce na riziko zakázky a ostatní významné skutečnosti. Shrnutí obsahuje následující body:*

- *podnikatelské aktivity klienta,*
- *posouzení rizika zakázky a reakce na něj,*
- *vnitřní kontrolní systém,*

- *určení plánovací hladiny významnosti,*
- *účetní systém a postupy,*
- *posouzení míry závislosti klienta na výpočetní technice,*
- *problémové oblasti v předchozím účetním období,*
- *posouzení a reakce na specifická a identifikovaná rizika,*
- *předběžné analytické postupy,*
- *předpoklad schopnosti účetní jednotky pokračovat ve svých aktivitách,*
- *harmonogram auditu,*
- *rozpočet,*
- *auditorský tým (Hakalová, str. 114, 2010).*

Celková podoba shrnutí auditu se mění v závislosti dle velikosti, podstaty a složitosti auditu. Jakmile je plán auditu zdokumentován, tak by měl být projednán nejen se členy auditního týmu, ale také s auditovaným subjektem, aby došlo k ujištění, že budou naplněny veškerá očekávání auditu (Hakalová, str. 114, 2010).

2.2.4 Provedení auditu

Provedení auditu se skládá z provádění testů spolehlivosti, analytických testů věcné správnosti, testů detailních údajů, vyhodnocení testů věcné správnosti, posouzení účetní závěrky, výroční zprávy a zprávy o vztazích mezi propojenými osobami (Müllerová, str. 89, 2013).

Test spolehlivosti auditorovi udává, do jaké míry se lze spolehnout na vnitřní systém kontroly. U varianty manuální kontroly může být proveden buď přímo nebo nepřímo, ale obě metody se vzájemně prolínají. Přímé testování vychází z pozorování, kdy se auditor přímo účastní vybraných procesů, např. účasti při inventuře. Nepřímé testování je založeno na diskuzi s pracovníky, kteří vnitřní kontrolu provádějí. Cílem těchto diskuzí je zjistit, jak pracovník pozná, že systém kontroly pracuje správně. Kromě diskuze se dále jedná o prověřování dokumentace či výstupů, které byly dříve vypracovány. Jedná se o záznamy, zápisy a výsledky z prováděných kontrol či důvody

pro změnu v kontrolních postupech. U počítačové kontroly se prověřuje spolehlivost účetního systému. Jednak způsob provedení samotné kontroly, ale také kontrola počítačového zabezpečení. Cílem testů spolehlivosti je zjištění, jak velké existuje riziko vzniku nesprávných informací (Müllerová, str. 90, 2013).

Analytický test věcné správnosti navazuje na předběžné analytické postupy, kdy byly stanoveny očekávané hodnoty účetních zůstatků vybraných položek, stanovena hladina významnosti, identifikovány a vyhodnoceny rozdíly či neobvyklé změny nebo případně nepřítomnost očekávaných změn. Test věcné správnosti slouží k závěrečnému a dodatečnému ujištění, že účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti. V tomto testu se porovnávají skutečné účetní zůstatky s těmi plánovanými či rozpočtovanými. Dále dochází ke zkoumání vztahu mezi různými položkami, např. výše mezd a počet zaměstnanců, spotřebovaný materiál a dosažený výsledný produkt či tržby a vyskladněné zboží. Jestliže je nalezen rozdíl mezi očekávanou a skutečnou hodnotou, tak se zjišťuje, zda je jeho hodnota tolerována či ne. Jestliže je výše tolerována, tak není nutné dodatečné vysvětlení. Dojde-li k překročení tolerované meze, nemusí to automaticky znamenat nesprávnost, ale dochází ke snížení auditorovi jistoty o správnosti vykázané položky. Co bude následovat v případě překročení záleží na auditorově odborném úsudku, požadované míře jeho ujištění a stanovené hladině významnosti. Nicméně, veškeré takto zjištěné rozdíly je nutné vysvětlit, a to buď vlastním zkoumáním nebo konzultací s vybranými pracovníky. Pro jakékoliv získané vysvětlení by mě mít dostatek důkazního materiálu. Není-li od pracovníku podáno rozumné vysvětlení, je nutné takové položce věnovat zvýšenou pozornost, protože je dostatečně identifikována jako nesprávná (Müllerová, str. 91, 2013).

U testu detailních zůstatků auditor vybere účetní zůstatky, u kterých bude testovat veškeré zaúčtované položky, vybrané položky či použije-li výběr položek prostřednictvím vzorku. Současně se také určí, zda jsou zůstatky testovány na nadhodnocení nebo podhodnocení. V případě nadhodnocení je zaúčtována neplatná položka, špatná částka nebo zaúčtování proběhlo do nesprávného období. U podhodnocení je naopak buď nezaúčtováno nebo je zaúčtována špatná částka či nesprávné období. Bude-li mít auditovaný podnik nízký počet účetních operací, je možné testovat všechny položky. V opačném případě je nutné testovat pouze vybrané položky. Pro vybrání položek je nejpoužívanější tzv. metoda výběru vzorku. Ta může být buď statistická

nebo nestatistická. Při použité nestatistické metody, auditor vybírá položky pouze na základě vlastního úsudku a zkušeností. Statistická metoda používá:

- náhodný výběr položek, kdy mají všechny položky stejnou šanci, že budou pro testování vybrány,
- výběr každé n -té položky od libovolně zvolené počátku,
- výběr tvoří pouze položky nad stanovenou hladinu významnosti (Müllerová, str. 92, 2013).

Po provedení testů detailních údajů následuje jejich vyhodnocení, které slouží k identifikaci nesprávností, pravděpodobných nesprávností a neznámých nesprávností. Na základě zjištěných nesprávností auditor rozhodne, zda byl provedený audit dostatečný a má takové závěry, aby mohl vytvořit svůj výrok a prohlásit, že účetní závěrka není zkreslená, nebyl dostatečný a bude nutné opakovat dodatečné auditorské postupy nebo provedený audit byl dostatečný, ale účetní závěrka je natolik zkreslená, že je po auditovaném subjektu vyžadováno opravení zjištěných nesrovnalostí. Budou-li zjištěny známé nesprávnosti je auditor povinen informovat vedení účetní jednotky a požadovat sjednání nápravy. Pravděpodobné nesprávnosti souvisejí především s účetními odhady. Bude-li vysoký počet známých a pravděpodobných nesprávností, může to značit existenci dosud neznámé nesprávnosti. V takovém případě je nutné, aby auditor zvážil, zda je audit proveden řádně. Nabyde-li dojmu, že ano, tak je nutné zvážit, do jaké míry bude mít výsledek z detailních testů vliv na vydaný výrok (Müllerová, str. 92-93, 2013).

Zatímco předchozí testy byly zaměřeny na konkrétní položky nebo dílčí části účetní závěrky, nakonec se auditor musí zaměřit na účetní závěrku jako celek. Nejprve se srovnávají položky běžného období s obdobím minulým, neboť účetní předpisy požadují zachování srovnatelnosti údajů zmíněných období. Jestliže by došlo ke změnám, které by znemožnily srovnatelnost, tak je nutné upravit položky období minulého tak, aby byly srovnatelné s položkami běžného období. Kromě položek účetní závěrky se také kontroluje, jestli je účetní závěrka v souladu s platnými právními předpisy a profesními standardy. Ze závěrky musí být zřejmé, podle jakého koncepčního rámce je sestavena. Auditor také posuzuje, zda je účetní závěrka sestavena v souladu s předpokladem nepřetržitého trvání účetní jednotky v budoucnosti. Jestliže by vedení účetní jednotky

plánovalo ukončit podnikání, tak tato skutečnost musí být zřetelně popsána a vysvětlena v příloze k účetní závěrce. Nakonec se provádí finanční analýza, aby se zjistilo, jestli má účetní závěrka nějakou vypovídající hodnotu. Účetní závěrka není jediný dokument, který je posuzován, dále se posuzuje výroční zpráva, právní, daňové, účetní či ostatní dokumenty, které by mohly auditora zajímat.

Účetní závěrka

Teoretickým základem pro sestavování účetní závěrky jsou tzv. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (dále jen „IFRS“). Konkrétně pak pro sestavování a zveřejňování účetní závěrky se použije IAS 1. Ten stanovuje strukturu a minimální obsah účetních výkazů a případně poznámek k účetním výkazům. Standard IAS 1 je primárně zaměřen na uživatele. Jeho aplikace se týká jak individuálních, tak i konsolidovaných účetních závěrek. Sestavování účetní závěrky pak probíhá podle koncepčního rámce, jehož cílem je rozpoznání, oceňování a zveřejňování jednotlivých prvků účetní závěrky. Koncepční rámec není nadřazen ostatním standardům. Používá se ve chvíli, kdy standardy neupravují konkrétní otázku, anebo neposkytují-li jednoznačnou odpověď. V koncepčním rámci je vymezen *„účel účetní závěrky, kvalitativní charakteristiky užitečných informací účetní závěrky, první účetní závěrky a jejich definice, základní oceňovací báze jednotlivých prvků účetní závěrky a koncepce uchovávání majetkové podstaty“* (Janhuba, str. 167-168, 2016).

Praktickým základem pro sestavování účetní závěrky je zákon o účetnictví. Ten považuje za účetní závěrku pouze takový soubor účetních výkazů a přílohy, který je sestaven ke stanovenému dni. Zároveň mu musí předcházet veškeré procesy, které zákon nařizuje a vyžaduje. Účetní závěrka se tvoří za účelem podat informace o stavu majetku, závazcích, vlastním kapitálu, nákladech a výnosech a výsledku hospodaření účetní jednotky. Sestavuje se v českých korunách a jednotlivé položky se vykazují v tisících Kč nebo v milionech Kč, a to v případě, že účetní jednotka má hodnotu netto aktiv přesahujících 10 mld. Kč (Otrusínová, str. 225, 2016).

Účetní závěrku musí tvořit rozvaha, výkaz zisků a ztrát a příloha, která vysvětluje a doplňuje informace obsažené v jednotlivých účetních výkazech (Březinová, str. 167, 2014). Účetní závěrku mohou kromě povinných účetních výkazů tvořit i jiné výkazy. Mezi tyto výkazy může patřit výkaz o peněžních tocích (výkaz cash flow),

výkaz o změnách vlastního kapitálu, výkaz o kumulovaných výdělcích a výkaz o úplném hospodaření (Janhuba, str. 171, 2016).

Výkazem o kumulovaných výdělcích rozumíme výkaz, kde jsou zobrazeny nakumulované nerozdělené zisky a ztráty mimo podnik. Jeho zjednodušená struktura může být následující: Počáteční stav kumulovaných výdělků, dále změny, ke kterým došlo během sledovaného časového intervalu (např. vyplacené dividendy), a konečný stav kumulovaných výdělků. Smysl tohoto výkazu je především v možnosti sledovat tendenci ve vyplácení dividend, neboť někteří investoři preferují vysoké dividendy a jiní naopak preferují rozvoj podniku na úkor nízkému vyplácení dividend. Zatímco výsledovka poskytuje informace o výkonnosti podniku, tak výkaz o úplném hospodaření informuje o takových výnosech a nákladech, které nejsou zachyceny ve výsledovce, ale přímo zvyšují nebo snižují hodnotu vlastního kapitálu. Jedná se o výnosy a náklady, které vznikají z okrajové činnosti podniku. V podstatě se jedná o rozšířenou výsledovku o výnosové a nákladové operace, které přímo ovlivňují hodnotu vlastního kapitálu, ale neovlivňují výsledek hospodaření. Příkladem takových výnosů a nákladů může být přecenění cenných papírů na fair value (Janhuba, str. 180-182, 2016).

Výroční zpráva

Účetní jednotka podléhající auditu ze zákona má povinnost vytvořit výroční zprávu ověřenou auditorem. Cílem výroční zprávy je „*uceleně, komplexně a vyváženě informovat o výkonnosti účetní jednotky, o jejím hospodářském postavení, o způsobech řízení rizik a podstatných aktivitách*“ (Březinová, str. 178, 2014). Ve výroční zprávě jsou zachyceny minulé i budoucí procesy, trendy a aktivity účetní jednotky. Výroční zpráva obsahuje:

- profil účetní jednotky (např. vznik, předmět podnikání, organizační struktura),
- hlavní události v běžném období,
- významné skutečnosti, které nastaly po rozvahovém dni (nastaly po rozvahovém dni, ale před sestavením výroční závěrky),
- předpokládaný vývoj účetní jednotky,
- aktivity v oblasti výzkumu a vývoje,

- aktivity v oblasti pracovněprávních vztahů,
- informace o tom, zda má účetní jednotka organizační složku v zahraničí,
- další skutečnosti, které stanoví právní předpisy,
- zpráva auditora,
- zpráva o vztazích.

Zpráva o vztazích je vypracována statutárním orgánem do tří měsíců po skončení účetního období. Jedná se o „*písemnou zprávu o vztazích mezi ovládající osobou a osobou ovládanou a zprávu mezi ovládanou osobou a osobami ovládanými stejnou ovládající osobou*“ (Březinová, str. 180, 2014). Tato zpráva nemusí být ověřena auditorem. Přezkoumává ji kontrolní orgán, který informuje nejvyšší orgán. Nicméně se předpokládá, že je-li výroční zpráva a účetní závěrka ověřena auditem, bude ověřena také zpráva o vztazích, ačkoliv to zákon nenařizuje. Předmětem takového ověření je především soulad údajů uvedených ve zprávě o vztazích, výroční zprávě a účetní závěrce (Březinová, str. 181, 2014).

Právní dokumenty

Jestliže má být audit úspěšný, musí auditor nejprve poznat auditovanou společnost a porozumět její činnosti a podnikatelským aktivitám. Kvůli tomuto je management auditované společnosti povinen umožnit auditorům náhled do veškerých dokumentů, které to umožní. Základní právním dokumentem je společenská smlouva, zakladatelská listina či stanovy. Zákon přesně stanovuje povinné náležitosti těchto dokumentů. V průběhu působení společnosti se mohou tyto doklady měnit, proto je nutné předkládat auditorům nejaktuálnější verzi. Dalším dokumentem je výpis z obchodního rejstříku. U tohoto dokumentu také platí, že je třeba předkládat tu nejnovější verzi. Jestliže je auditovaná společnost kapitálového typu, auditor zkontroluje částku základního kapitálu zapsanou v obchodním rejstříku s částkou, která je vykazovaná v účetní závěrce. Pokud by došlo ke snížení nebo zvýšení základního kapitálu, je třeba předložit také výpis z valné hromady, kde byla taková změna schválena. Dále auditor ověřuje předmět podnikání zapsaný v obchodním rejstříku se zaúčtovanými transakcemi za účetní období. Poté se může jednat o zápisy z valné hromady, výpisy listu vlastnictví z katastru

nemovitostí, důležité smlouvy či třeba seznamy podniků ve skupině (Müllerová, str. 59-60, 2017).

Daňové dokumenty

Vzhledem k tomu, že daně se v účetnictví nejčastěji projevují jako náklad na jedné straně a závazek na straně druhé, je nutné jejich vykazování ověřit stejně jako jakoukoliv jinou položku. Daňová registrace u finančního úřadu upozorní auditora na to, k jakým daním je auditovaný subjekt registrován a umožní mu zkontrolovat, zda jsou veškeré daňové povinnosti splněny. Auditor si může vyžádat daňová přiznání. Některá daňová přiznání si mohou žádat takovou daňovou znalost, že auditor u jejich kontroly spolupracuje s daňovými poradci, kteří se za správnost daňových transakcí zaručí. Jestliže u auditovaného subjektu proběhla daňová kontrola, auditor by se měl seznámit s výsledkem takové kontroly. Pokud by provedená kontrola byla bez nálezu, může se auditor spolehnout na správnost daňových postupů v auditovaném subjektu. Nicméně, pokud by během kontroly došlo k nálezu, představuje to pro auditora určité varování (Müllerová, str. 61, 2017).

Účetní dokumenty

Jestliže má auditor auditovat finanční závěrku, musí nejdříve porozumět vnitřnímu kontrolnímu systému. Informace o způsobu provádění vnitřní kontroly nalezne ve vnitřních směrnících společnosti, kde je mimo jiné vysvětlen metodický postup a jiná pravidla účetnictví. Směrnice dále pak upravují používání účtových metod v oblastech, kde účetní předpisy povolují alternativní řešení. Vzhledem k tomu, že veškeré směrnice nejsou pro auditora důležité, tak následně jsou uvedeny takové směrnice, které by auditora mohli zajímat. Patří mezi ně:

- směrnice týkající se obsahu účetních dokladů a podpisových vzorů, která je důležitá především z důvodu, že jsou v ní uvedeny základní pravidla pro zpracovávání účetních dokladů,
- účtový rozvrh pro auditované účetní období, neboť každá účetní jednotka je povinna sestavit účetní rozvrh v souladu se směrnou účtovou osnovou, kde jsou závazné pouze účtové třídy a skupiny, ale konkrétní syntetické a analytické účty si může navolit sama,

- seznam účtových knih, kdy je povinnost vést účetní knihy dána právními předpisy. Za účetní knihy je považována deník, který obsahuje účetní zápisy uspořádané časově, hlavní kniha, který obsahuje účetní zápisy uspořádané věcně, kniha analytických účtů, kde jsou podrobně rozvedeny syntetické účty a kniha podrozvahových účtů, kde jsou uvedeny účetní zápisy, které se neuvádějí v jiných účetních knihách,
- harmonogram účetní závěrky, který auditorovi slouží jako podklad pro vlastní harmonogram při plánování ověřování účetní závěrky,
- pokyny k inventarizaci,
- dlouhodobý majetek a jeho oceňování, kde je uvedeno, jak je hmotný majetek oceňován, jaké náklady tvoří pořizovací cenu, co je součástí pořizovací ceny a způsob stanovení reprodukční ceny,
- odpisový plán dlouhodobého majetku, kde se stanovuje předpokládaná životnost jednotlivých majetkových skupin a zvolený způsob odepisování
- oceňování zásob a jejich evidence, kde je informace o tom, zda jsou zásoby účtovány způsobem A či způsobem B, o oceňování zásob či o normách přirozeného úbytku zásob,
- pravidla pro vedení pokladny, kde je informace o pokladním limitu nebo třeba kdo je zodpovědný za stav pokladny,
- cenné papíry a podíly, kde jsou převážně informace o jejich oceňování,
- valutové a devizové operace, které obsahují informace o používaném přepočtovém kurzu,
- časové rozlišení, kde je vymezení toho, co účetní jednotka bude či nebude časově rozlišovat,
- tvorba a čerpání opravných položek, kdy směrnice vysvětluje způsob prověřování ocenění jednotlivých položek,
- tvorba a čerpání rezerv, kde jsou vymezeny jednotlivé druhy rezerv, časový plán jejich tvorby a rozpuštění a důvod vzniku jednotlivých rezerv,

- pracovní cesty a cestovní náhrady, kde je stanovena výše limitu stravného pro tuzemské a zahraniční pracovní cesty včetně výše kapesného, pravidel pro vyplácení záloh na pracovní cestu a informace o vyúčtování pracovní cesty (Müllerová, str. 63-68, 2017).

Ostatní dokumenty

Kromě již zmíněných dokumentů mohou auditora zajímat ještě další dokumenty. Mezi ně může patřit např. inventarizační zápis, kde auditor kontroluje formální správnost inventarizačních zápisů, která je stanovena zákonem o účetnictví a dále pak samotné promítnutí výsledku inventarizace do účetnictví a do účetní závěrky. Pokud by během inventarizace došlo k inventarizačnímu rozdílu, tak auditor kontroluje, k jakému okamžiku byla provedena, její zaúčtování či v případě manka také způsob předepisování manka k úhradě zodpovědné osobě (Müllerová, str. 69-70, 2017).

2.4.5 Vydání zprávy auditora

Poslední fází auditu je vydání zprávy auditora, ale ještě před tím, než je tato zpráva vydána, je nutné posoudit následné události, získat prohlášení vedení auditované společnosti a připravit shrnutí závěrů auditu. Jak už bylo již dříve uvedeno, tak podstatou auditu je ověření účetní závěrky, jejímž obsahem je stav majetku a finanční pozice k rozvahovému dni. Nicméně, sestavování a ověřování účetní závěrky probíhá až později po tomto rozvahovém dni. Čím delší je interval mezi rozvahovým dnem a dnem sestavení účetní závěrky, tím je větší pravděpodobnost vzniku následné skutečnosti, která významně ovlivní informace uvedené v účetní závěrce. Následné události lze rozdělit na události vzniklé po rozvahovém dni a nepatřící do sledovaného účetního období, které se neuvádějí v účetní závěrce a na události vzniklé po rozvahovém dni patřící do sledovaného účetního období, které musejí být uvedeny v účetní závěrce (Müllerová, str. 98, 2013).

Dále by měl auditor požadovat po vedení auditovaného subjektu písemné prohlášení, že si je vedení plně vědomo odpovědnosti za účetní závěrku a vnitřní kontrolní systém, potvrzuje veškeré účetní transakce, které se ve sledovaném období staly, a že neexistují žádné další závazky mimo těch, které jsou zaúčtovány, poskytl auditorovi veškeré informace a umožnilo mu nahlédnout do všech dokumentů souvisejících s účetnictvím,

není si vědomo žádných nesprávností a podvodů ze své strany, které by mohly ovlivnit účetní závěrku a zároveň potvrzuje správnost informací ve výroční zprávě. Jestliže vedení auditovaného subjektu odmítne vydat takové prohlášení, měl by se auditor rozhodnout, zda vydá výrok s výhradou, nebo vydá odmítnutý výrok (Müllerová, str. 100, 2013).

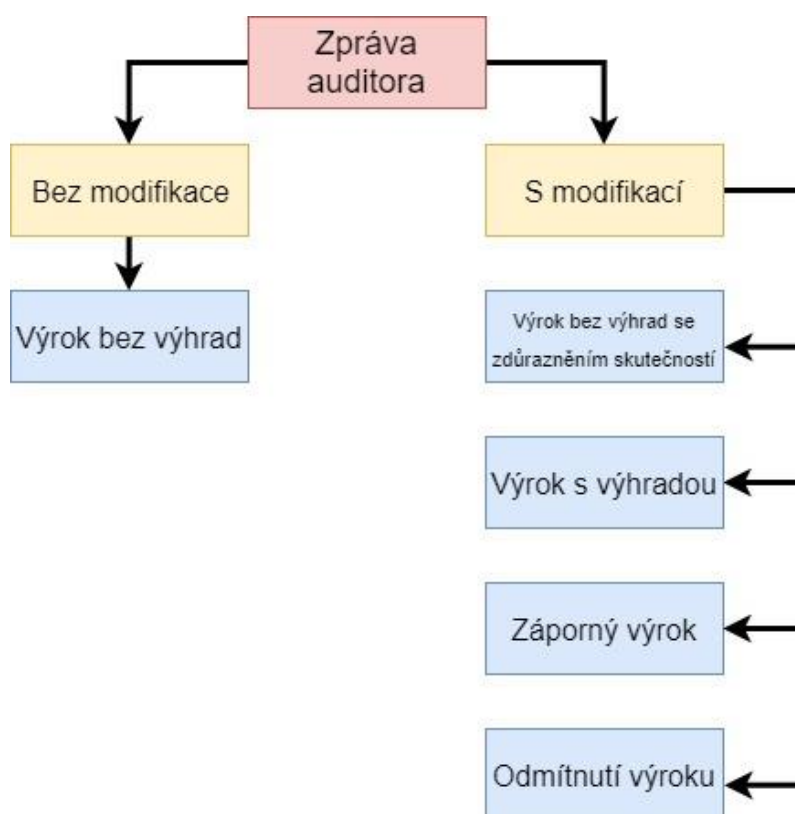
Jakmile auditor provede naplánované auditorské postupy jejichž prostřednictvím shromáždí dostatečné a vhodné důkazní informace pro podporu svých závěrů, tak může začít pracovat na vydání závěrečné zprávy auditora. Stanovení toho, co lze považovat za dostatečné a vhodné důkazní informace vyplývá z úsudku samotného auditora. Ten otestoval jednotlivé položky či dílčí části účetní závěrky prostřednictvím různých testů, ale nakonec musí celou účetní závěrku zhodnotit jako celek (Müllerová, str. 184, 2016).

Výsledkem auditu je vydání zprávy auditora. Tato zpráva se vyhotovuje v písemné formě a podává informace externím a interním uživatelům účetní závěrky. Především poskytuje ujištění, že informace uvedené v účetní závěrce jsou pravdivé a věrně zobrazují skutečnosti, které nejsou zkreslovány. Lze ji definovat jako „*krátkou zprávu, která objektivně informuje o vypovídající schopnosti informací obsažených v účetních výkazech*“ (Hakalová, str. 116, 2010). Zpráva auditora je veřejným dokumentem, neboť společnosti, které ze zákona podléhají auditu, mají povinnost ukládat zprávu auditora do sbírky listin v obchodním rejstříku. Strukturu zprávy auditora je upravena mezinárodním auditorským standardem č. 700. Mezi základní náležitosti patří:

- název zprávy,
- označení příjemce,
- vymezení předmětu auditu,
- vymezení odpovědnost za vedení účetní jednotky,
- vymezení odpovědnosti a úlohy auditora,
- vymezení rozsahu auditu,
- výrok auditora,
- datum vydání zprávy,
- jméno a sídlo auditora,

- číslo licence auditora,
- podpis auditora (Hakalová, str. 116-117, 2010).

Hlavní součástí zprávy auditora je výrok auditora, který představuje „*názor na to, zda účetní závěrka ve všech významných bodech věrně zobrazuje stav majetku a závazků, rozdíl majetku a závazků, finanční situaci a výsledek hospodaření účetní jednotky v souladu s platnými zákony a účetními předpisy*“ (Hakalová, str. 117, 2010). Přehled výroků, které může auditor vydat, je zobrazen na následujícím obrázku.



Obrázek 4: Výrok auditora

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: Müllerová, str. 104, 2013)

Výrok bez výhrad je auditorem vydán, jestliže v průběhu auditu nebyly zjištěny nedostatky, které by byly v rozporu s účetními předpisy a vykazované skutečnosti jsou v souladu se skutečností. Výrok bez výhrad se zdůrazněním skutečností je vydáván za předpokladu, že účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti, ale auditor poukazuje na skutečnosti, které by méně odborný uživatel mohl přehlédnout. Výrok bez výhrad neznámá, že je to na tom auditovaný subjekt hospodářsky dobře, ale pouze udává informaci, že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv, pasiv a finanční

situace k rozvahovému datu, nákladů, výnosů a hospodářskému výsledku za sledované období (Müllerová, str. 105, 2013).

Výrok s výhradou znamená, že účetní závěrka obsahuje nesprávnosti, které ale nejsou natolik zásadní, aby musel vydat záporný výrok či odmítnutí výroku. Jestliže je výhrada vztažena k určité položce účetní závěrky, nemusí to nutně znamenat, že by byla položka nesprávná, ale auditor tím pouze poukazuje na nemožnost přesvědčit se o vykazovaném stavu konkrétní položky. Má-li být výhrada správně pochopena, musí auditor uvést důvod, který jej vedl k vydání výroku s výhradou. Pokud by byl nesoulad mezi vykazovanými a reálnými skutečnostmi natolik zásadní, auditor vydá záporný výrok. V takovém případě je auditor také nucen uvést důvod, proč je tento druh výroku vydán. Poslední druhem výroku je tzv. odmítnutí výroku, což neznamená, že by auditor nenapsal zprávu či nevydal výrok. Odmítnutí výroku je také výrok, který auditor vydává ve chvíli, kdy v průběhu provádění auditu byl natolik omezen, že nemůže vyjádřit názor na věrnost a poctivost skutečností uvedených v účetní závěrce. Důvod odmítnutí výroku musí být ve zprávě auditora vysvětlen (Müllerová, str. 105-106, 2013).

Obvykle je ke zprávě auditora připojen i tzv. dopis vedení společnosti neboli Management letter, který obsahuje doplňující informace vztahující se zejména k účetní závěrce, vnitřnímu kontrolnímu nebo účetnímu systému. Tento dopis pak „*upozorňuje na nevhodné postupy a metody a předkládá doporučení pro účetní jednotku k odstranění zjištěných nedostatků*“ (Hakalová, str. 121, 2010).

3 SHRNUÍ

V této části diplomové práce je krátké shrnutí teoretické části. V první podkapitole komparace jsou vymezeny základní rozdíly mezi interním a externím auditem. Ve druhé podkapitole je nastíněna situace, kdy se ve společnosti současně provádí interní i externí audit a jaké vzájemné výhody to může přinést.

3.1 Komparace

V následující tabulce je stručný seznam základních rozdílů mezi interním a externím auditem.

Tabulka 4: Komparační tabulka rozdílů

	Interní audit	Externí audit
Předmět činnosti	<ul style="list-style-type: none">• zaměřen na veškeré procesy uvnitř společnosti	<ul style="list-style-type: none">• zaměřen pouze na finanční výkazy
Cíl	<ul style="list-style-type: none">• tvorba přidané hodnoty• zlepšování procesů• hodnocení rizika	<ul style="list-style-type: none">• ověřování údajů v účetních výkazech věrně zobrazující stav majetku a závazků, finanční situaci a výsledek hospodaření společnosti v souladu s pravidly předepsanými českými nebo jinými účetními předpisy
Odhalování podvodu jako hlavní účel auditu	<ul style="list-style-type: none">• ano	<ul style="list-style-type: none">• ne
Vztah auditora a společnosti	<ul style="list-style-type: none">• auditor může být interním zaměstnancem nebo externistou	<ul style="list-style-type: none">• auditor je externista
Nezávislost auditora	<ul style="list-style-type: none">• auditorova nezávislost je omezena, neboť podléhá vedení podniku	<ul style="list-style-type: none">• auditor je absolutně nezávislý na společnosti
Zainterесované subjekty	<ul style="list-style-type: none">• vedení auditovaného podniku	<ul style="list-style-type: none">• zainterесované osoby mimo společnost (veřejnost, akcionáři, investoři, věřitelé)
Časová orientace služeb auditu	<ul style="list-style-type: none">• zaměření na budoucnost• zkoumání současného stavu za účelem zefektivnění do budoucna	<ul style="list-style-type: none">• zaměření na minulost• zkoumání přesnosti a úplnosti minulého stavu

Trvání činnosti auditu	<ul style="list-style-type: none"> kontinuální činnost 	<ul style="list-style-type: none"> jednorázová činnost opakující se v pravidelných intervalech
Důvody realizace auditu	<ul style="list-style-type: none"> vyžaduje to sám podnik 	<ul style="list-style-type: none"> obligatorně stanoveny legislativou vyžaduje to samotná společnost
Mezinárodní standardy regulující auditorskou činnost	<ul style="list-style-type: none"> IPPF (Mezinárodní standardy pro profesní praxi interního auditu) 	<ul style="list-style-type: none"> ISA (Mezinárodní auditorské standardy)
	<ul style="list-style-type: none"> normy ISO 	<ul style="list-style-type: none"> IFRS (Mezinárodní účetní standardy) US GAAP (Americké všeobecně uznávané účetní principy)
Legislativní úprava auditu v České republice	<ul style="list-style-type: none"> zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole) 	<ul style="list-style-type: none"> zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech)
	<ul style="list-style-type: none"> vyhláška č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole 	<ul style="list-style-type: none"> zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
Hlavní mezinárodní instituce	<ul style="list-style-type: none"> IIA (The Institute of Internal Auditors) 	<ul style="list-style-type: none"> IFAC (International Federation of Accountants)
Hlavní česká instituce	<ul style="list-style-type: none"> ČIIA (Český institut interních auditorů) 	<ul style="list-style-type: none"> KA ČR (Komora auditorů České republiky)

(Zdroj: Vlastní zpracování)

3.2 Vzájemný vztah mezi interním a externím auditem

Ačkoliv se oba dva druhy auditu od sebe významně odlišují, tak mezi interním finančním a externím auditem existuje vztah. Bude-li interní audit řádně proveden, společnost může částečně snížit své náklady na odměnu za práci externího auditora. Nicméně, může se stát, že se interní audit zaměřuje pouze na zlepšování procesů a snížení rizika ve společnosti na úkor ověřování získávaných finančních dat. V takovém případě externí auditor musí provést rozsáhlé testy, aby si mohl vytvořit svůj vlastní názor na finanční data uvedená v účetní závěrce, což prodlužuje délku externího auditu, a tedy způsobuje

zvýšení nákladů na odměnu za práci auditora. Avšak, interní finanční audit může být proveden i opačným způsobem, který potvrdí a zajistí správnost finančních dat. V takovém případě externího auditora obvykle uspokojí, když prozkoumá výsledné dokumenty z provedeného interního auditu, které mu ušetří čas, čímž sníží celkové náklady (Porter, str. 529, 2003).

Interní finanční audit může být proveden sebelépe, ale nikdy nelze provést celý finanční audit pouze interně, neboť externí auditoři jsou povinni si vytvořit svůj vlastní názor na správnost a poctivost finančních dat uvedených v účetní závěrce. Je tedy jasné, že některá data si raději zkontrolují pomocí vlastních testů bez ohledu na to, zda to již bylo či nebylo předmětem interního auditu (Porter, str. 530, 2003).

Může se tedy stát, že externí auditor nevezme v potaz výsledky z interního auditu. Z tohoto důvodu se pro maximálně možný efekt doporučuje, aby se auditoři domluvili, zda mají interní auditoři provádět pomocné práce či ne. Dále je pak vhodné, aby interní i externí auditoři poskytli roční auditní plány auditní komisi, která zajistí, aby společnost získala co nejvyšší prospěch (Porter, str. 530, 2003).

4 SROVNÁNÍ INTERNÍHO A EXTERNÍHO AUDITU VE VYBRANÉ ÚČETNÍ JEDNOTCE

V této části diplomové práce se zaměřím na srovnání interního a externího auditu ve společnosti ModusLink. Při zpracování této části byly použity interní směrnice a postupy vybrané účetní jednotky včetně rozhovorů s interní auditorkou a dalšími zaměstnankyněmi finančního oddělení. V první podkapitole se věnuji bližšímu popisu analyzované společnosti. Ve druhé podkapitole popíši organizaci a průběh interního auditu. Dále se zaměřím na externí audit, kde nastíním jeho průběh. V další části ukáži na dvou procesech základní rozdíly v interním a externím auditu ve vybrané účetní jednotce. Nakonec shrnu základní rozdíly mezi interním a externím auditem.

4.1 Charakteristika společnosti

Společnost ModusLink Czech Republic je součástí koncernu ModusLink Global Solutions Inc. Tento koncern vede ModusLink Global Solutions se sídlem ve Walthamu ve Spojených státech amerických se 100 % vlastnickým podílem. Celosvětově zaměstnává přes 2 900 zaměstnanců. Jednotlivé pobočky má ve 22 zemích po celém světě. Koncern ModusLink je poskytovatelem služeb v oblasti zásobování a služeb, které využívají subdodavatelských vztahů. ModusLink poskytuje širokou řadu služeb spojených s distribucí na základě poptávky zákazníka. Svým zákazníkům nabízí podporu požadavků na příslušenství, výrobu softwaru, literatur či propagačních předmětů. Součástí poskytovaných služeb je řízení systému dodávek po celém světě a koordinace, montáž a balení produktů, zpracování elektronických objednávek, přímé plnění a řízení zásob. Dále ModusLink nabízí cílené služby splňující specifické požadavky trhu a komplexní služby, kterými svým zákazníkům zlepšuje efektivitu, snižuje náklady či pomáhá optimalizovat plánování poptávky (Obchodní rejstřík, 2018)

Společnost ModusLink poskytuje svým zákazníkům komplexní řešení systému elektronického obchodování. Součástí služeb je návrh katalogu pro elektronické obchodování, hosting a správu. Jejich předmětem je dále zajišťovat fungování nákupů a plateb online, přijímání kreditních karet a další běžné služby. Výsledkem je nejkomplexnější integrovaný web na světě a řešení dodávek na klíč. Společnost

je vedena v obchodním rejstříku u Městského soudu v Brně (Obchodní rejstřík, 2018).

V rejstříku jsou uvedeny následující informace:

Obchodní firma:	ModusLink Czech Republic s.r.o.
Datum vzniku:	29. dubna 2005
Sídlo:	Tuřanka 1312/106, Slatina, 627 00 Brno
Právní forma:	Společnost s ručením omezeným
Základní kapitál:	200 000,- Kč (Obchodní rejstřík, 2018)

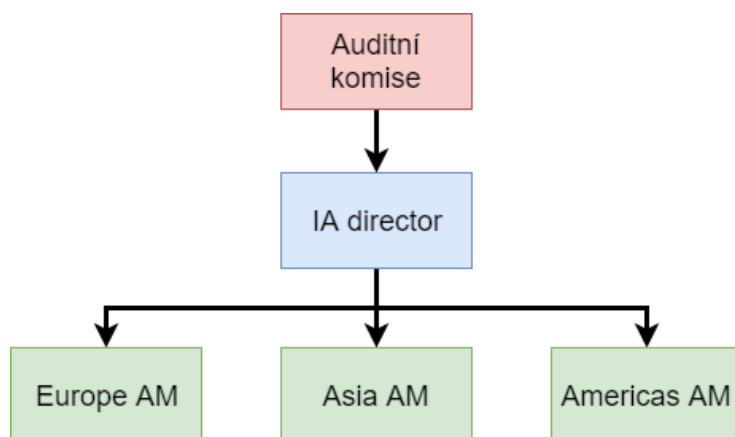
4.2 Interní audit ve vybrané účetní jednotce

Interní audit ve společnosti ModusLink (dále jen ML) slouží jako nezávislá, objektivní a poradenská služba k dosažení stanovených cílů prostřednictvím

- monitorování a hodnocení účinnosti řízení a vnitřní kontroly organizace,
- poskytování činností s přidanou hodnotou,
- monitorování a vyhodnocování efektivity risk managementu.

Cílem interního auditu není jenom kontrolovat, zda je vše správně, ale také zjišťovat, jak společnost funguje, zda neexistují rizika nebo, zda jsou nastavené procesy efektivní a v souladu s legislativními požadavky.

Ve společnosti ML je založen útvar interního auditu. V jehož čele stojí ředitel, který pravidelně podává zprávu o auditu správní radě auditní komisi v USA. Samotný interní audit je zajišťován jak interně, tak externě. V Evropě a v Asii je prováděn interními zaměstnanci. Zatímco v USA je prováděn externími auditory. Hlavním důvodem takového rozdělení je rozhodnutí vedoucího útvaru interního auditu. V současné chvíli se útvar interního auditu skládá ze tří zaměstnanců včetně ředitele. Dle slov interního auditora by měl být odpovídající počet zaměstnanců, připadajících na takhle velikou společnost, minimálně deset.



Obrázek 5: Organizační struktura útvaru interního auditu

(Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti ModusLink Czech Republic s.r.o.)

Za účelem splnění nezávislosti interního auditu zůstávají veškeré činnosti interního auditu bez vlivu jakéhokoliv prvku v organizaci, včetně záležitostí týkajících se výběru, rozsahu, postupů, frekvence, načasování nebo obsahu zpráv interního auditu. Interní

auditoři nemají žádnou přímou odpovědnost nebo pravomoc nad kteroukoliv činností, kterou kontrolují. Celý útvar interního auditu podléhá auditní komisi v USA, která plní roli nadřízeného orgánu. Přímo ve společnosti tak není stanoven nadřízený orgán.

Útvar interního auditu se zaměřuje na oblast etiky, poradenství, ad hoc auditu a průběhu běžného interního auditu. V oblasti etiky spolupracuje s právním a personálním. Jedná se o případy, kdy si zaměstnanci stěžují na nevhodné chování kolegů, nadřízených či jiných osob spojených s ML. V takových situacích má útvar za úkol vyšetřit a zajistit detailnější informace o tom, co se stalo. Některé stížnosti jsou anonymní, ale některé ne. V takovém případě může dojít ke kontaktování zaměstnance. S těmi se stížnost může řešit i mimo pracovní dobu na některém neutrálním místě jako je např. kavárna. Nejčastěji se jedná o formu diskriminace, protěžování, obtěžování, zničení nepotřebného zboží/materiálu bez souhlasu zákazníka či třeba i o odebírání obědů, aniž by došlo k jejich zaplacení.

V oblasti poradenství se jedná o názory interního auditora, jak by bylo možné jednotlivé činnosti provádět. Nicméně, interní auditor nemůže říci, jak přesně danou činnost provádět, protože nemůže auditovat výsledek své práce. Formou poradenství se poskytuje výběr několika možností, jak by bylo možné daný problém řešit, ale konečný výběr záleží na osobě zodpovědné za danou činnost. Na poradenství dochází např. u nového systému nebo procesu. Dále pak poskytují širší úhel pohledu ve smyslu, že začneme-li danou činnost konat určitým způsobem, jak to ovlivní navazující činnosti.

Poslední oblastí, kterou se útvar interního auditu zabývá je tzv. ad hoc audit. Jedná se o oblasti, které jsou natolik malé, že se zde neprovádí celý, resp. samostatný audit. Většinou se také jedná o oblasti, kde je nutné provést audit, co nejdříve. Může se jednat např. o clo nebo DPH.



Obrázek 6: Oblasti působení útvaru interního auditu

(Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti ModusLink Czech Republic s.r.o.)

V průběhu interního auditu dochází k posouzení a hodnocení přiměřenosti a efektivity organizace, procesu risk managementu, systému vnitřní kontroly a kvality výkonu při plnění stanovených povinností za účelem dosažení stanovených cílů a cílů organizace, což zahrnuje:

- přezkoumání spolehlivosti a poctivosti finančních a provozních informací a prostředků používaných k identifikaci, měření, kvalifikaci a vykazování takových informací,
- přezkoumání systémů vytvořených za účelem zajištění souladu s takovými politikami, plány, postupy, zákony a předpisy, které by mohly mít významný dopad na jednotlivé činnosti,
- přezkoumání způsobů ochrany majetku a případné ověření existence takového majetku,
- kontrola hospodárnosti a efektivity využívání přidělených zdrojů,
- přezkoumání konkrétních operací na žádost managementu,
- sledování a vyhodnocování efektivity risk managementu,
- přezkoumávání kvality externího auditu a míra koordinace s interním auditem,
- přezkoumání výkazu interní kontroly.

Přezkoumání kvality externího auditu se provádí po jeho provedení. Jedná se o formu zpětné vazby, která je poskytována oboustranně. Probíhá na globální úrovni mezi managementem ML a představiteli externí auditované společnosti (nikoliv auditovaným týmem). Obsahem bývá zhodnocení vzájemné komunikace v průběhu auditu, jeho kvality či vysvětlení toho, co se moc nepovedlo. V případě posledního auditu se jednalo hlavně o špatnou komunikaci a stěžování na externí auditní tým, který původně

požadoval poklady X, ale na místě pak požadoval podklady Y, což zbytečně zkomplikovalo průběh auditu.

Vzhledem k tomu, že je společnost ML registrována na americké burze, tak má na základě amerického zákona Sarbanes-Oxley Act (dále jen SOX) povinnost provádět interní audit. V zákoně nicméně není uvedeno, co přesně má být součástí takového auditu či jak má audit probíhat. Z tohoto důvodu se ML rozhodlo, že SOX audit bude probíhat pouze na pobočkách, které se podílejí alespoň 5 % na celkových tržbách. V každoročním plánu prováděných auditů jednotlivých poboček, který je tvořen v předchozím roce, se nejdříve vychází z plánovaných rozpočtových tržeb, ale později se vychází z tržeb skutečných. Dále pak SOX probíhá u klíčových činností. Nicméně, jakékoliv jednotlivé kroky, které se týkají SOX auditu je nutné mít schválené auditní komisí. Tento druh auditu musí probíhat minimálně jedenkrát ročně. V tuto chvíli však probíhá v průběhu celého roku, kdy se auditují jednotlivé kroky dle auditního plánu. Struktura auditního plánu je každoročně téměř stejná, a to jak u testovaných poboček, tak i klíčových činností.

Dalším druhem interního auditu, který se ve společnosti ML provádí je tzv. operativní audit (dále jen OA). Součástí OA je všechno, co se považuje za důležité, ale nespadá pod SOX. Jedná se např. o náklady spojené s pracovními cestami, clo či činnosti, kde hrozí jakékoliv riziko podvodu. Dále pak u nového zákazníka, zavedení nového systému či procesu. Plán OA je stejně jako u SOX, schválen auditní komisí. Nicméně, obsah auditu se každoročně mění. Může k tomu dojít z důvodu, že již není třeba (např. u činnosti A byla prováděna manuální kontrola, ale zavede se kontrola automatická, a tak není třeba průběh kontroly nadále testovat), rizika pominula či se jednalo jen o namátkové testování. Pro průběh OA není stanovena frekvence, jak často musí probíhat, ale v praxi probíhá stejně jako SOX, a to v průběhu celého roku. Průběh OA se řídí stejnou interní směrnicí jako SOX.

4.2.1 SOX audit

Jedná se o interní audit, který se zaměřuje na nezávislou kontrolu vnitřních kontrol společnosti v oblasti finančního výkaznictví. SOX audit se provádí každoročně. Jeho provedení má na starosti útvar interního auditu. SOX audit se skládá z následujících kroků:

- posouzení nesprávnosti finančního výkaznictví,
- posouzení rizika, která mohou vzniknout podvodem,
- identifikace a mapování kontrol na zjištěná rizika, posouzení a určení tzv. klíčových kontrol, které mají být samostatně vyhodnoceny z hlediska efektivity návrhu a provedení,
- určení auditorského přístupu včetně klíčových cyklů a míst pro zařazení do výročního přehledu interního auditu SOX,
- vyhotovení návrhu kontroly a testování efektivních postupů v rámci klíčových kontrol, které by poskytly přiměřenou jistotu, že veškeré účetní transakce zaznamenané ve finanční výkazech jsou v souladu s obecně přijímanými účetními principy,
- zajištění auditorských důkazů podporující výše uvedené kroky.

Za rizikové oblasti hrozící rizikem podvodu se považují pracovní cesty a s nimi spojené cestovní náhrady, používání firemních telefonů a počítačů pro soukromé účely, používání interních informací v soukromí či krádeže materiálu. Dále pak práce z domova, kdy zaměstnanci uvádí, že pracují, ale ve skutečnosti nepracují, situace, kdy zaměstnanec musí jít z práce dříve, ale docházkovou kartu nechá kolegovi, který za něj vyřeší docházku nebo v případě nakupujícího který obdrží protihodnotu výměnou za to, že upřednostní nějakého dodavatele.

Povinnost provést SOX audit vyplývá z amerických právních předpisů, kde je stanoveno, že subjekt registrovaný na burze má povinnost provést SOX audit. V legislativě už není stanoveno, čeho se má takový audit týkat nebo jak má být proveden. Tato část je stanovena v interních směrnících a pokynech. V interních směrnících k provedení SOX auditu je stanoveno, že před tím, než dojde k výběru toho, co podléhá auditu, tak je nutné nejdříve stanovit tzv. klíčové cykly, které jsou identifikovány z významných účtů a účetních tříd v účetní závěrce či v konsolidačních a externích zprávách. Klíčové cykly jsou následující:

- hotovost a hotovostní ekvivalenty,
- výnosy a pohledávky,
- zásoby,
- investice,

- pozemky, budovy a zařízení (PP&E),
- daň z příjmu,
- obchodní závazky,
- mzdy,
- konsolidace,
- všeobecné kontroly informačních technologií (ITGCs).

Každoročně se provádí přezkum rozsahu klíčových cyklů, aby se zajistila správnost vnitřních kontrol pro každou významnou transakci. Pro transakce, které jsou decentralizovány a prováděny více pobočkami, je nutné provést samostatné posouzení těch procesů, které budou tvořit plánovaný rozsah pro testování v rámci SOX auditu. Za decentralizované transakce se považují zásoby, PP&E, obchodní závazky a mzdy. Posouzení těchto procesů vychází z hlediska významnosti a rizika nesprávnosti. Za významné se považuje takový proces nebo jednotlivá pobočka, která představuje alespoň 5 % z jednotlivých konsolidovaných účtů společnosti nebo bilance aktiv. Při určování rozsahu SOX jsou brány v úvahu i další rizika jako je

- velikost a složení rizikových účtu (např. nedokončená výroba),
- pravděpodobnost vzniku nesprávnosti v důsledku vzniku chyby nebo podvodu,
- objem činnosti, složitost a homogenita jednotlivých transakcí,
- složitost účtování a vykazování spojených s účtem nebo zveřejňováním.

Pro nižší rizikové cykly, u nichž je riziko vzniku významné nesprávnosti považováno za střední nebo nízké a daný cyklus byl již z více než 60 % otestován, mohou být důkazní informace sníženy přijetím tzv. SOX dotazníku. Ten má být postaven na principu jednoduchých otázek, kde je na výběr pouze ze dvou možností, a to ano nebo ne. Každá otázka má přímý odkaz na konkrétní interní politiku, kde je uvedeno a přesně vysvětleno, co se očekává. Kombinaci důkazních informací z testování vzorků a vyplnění dotazníku lze považovat za dostatečné auditní důkazy. V opačném případě mohou poskytovat přiměřený základ pro posouzení efektivnosti vnitřního kontrolního systému. SOX dotazník se nepoužívá. Testoval se, ale jeho zavedení přineslo velkou časovou náročnost. Používat se měl pro menší pobočky ML.

4.2.2 Testování vzorků

V průběhu fiskálního roku jsou vybrané položky testovány v závislosti na počtu vnitřních kontrol, které jsou v dané oblasti provedeny. Pro stanovení počtu testů v konkrétní oblasti slouží následující tabulka. Jestliže je vnitřní kontrola v konkrétní oblasti provedena několikrát denně, celkem se tato oblast bude testovat 25krát. Bude-li tam jen roční kontrola, tak se bude testovat pokaždé, když bude provedena.

Tabulka 5: Četnost testování

Druh kontroly	Četnost kontroly	Minimální počet testů
manuální	několikrát denně	25
manuální	denně	25
manuální	týdně	5
manuální	měsíčně	3
manuální	čtvrtletně	1
manuální	ročně	1
automatická	dle nastavení automatické kontroly	

(Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti ModusLink Czech Republic s.r.o.)

Každý test se skládá z 20 % všech položek spadajících do konkrétní oblasti. Nicméně, je stanoven rozsah na minimální počet 5 vzorků a maximální 25. Důvodem pro stanovení takového rozsahu je např. situace, kdy došlo ke zvýšení mzdových bonusů u deseti lidí. Pokud by se vycházelo z 20 %, tak jsou testovány pouze dva bonusy, což by nesplnilo účel testování, neboť rozsah vzorků není dostatečný. Druhým opakem je situace, kdy daná oblast obsahuje několik tisíc možných testovacích položek a 20 % by mohlo představovat vzorek o počtu několik tisíc položek.

Během testování mohou být nalezeny problémy. Jestliže se jedná o výjimečné problémy, tak platí pravidla uvedená v následující tabulce.

Tabulka 6: Vyhodnocení vzorků

Počet výjimek	Počet vzorků	Výsledek
0	25	prošel
1	rozšíření na 40	prošel
2	rozšíření na 60	prošel
3+	60	neprošel

(Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti ModusLink Czech Republic s.r.o.)

Pro kontroly provedené několikrát denně platí, že v případě je-li ve vzorku nalezena jedna výjimka, tak dochází k rozšíření vzorků na 40 položek. Jestliže v takto rozšířeném vzorku není nalezena žádná další výjimka, tak je test úspěšný. V případě, že je v rozšířeném vzorku nalezena další výjimka, tak se vzorek rozšíří na 60 položek. Bude-li v tomto testu nalezena jakákoliv další výjimka, tak je test neúspěšný. Pro kontroly, které se provádí v jiné četnosti, než několikrát denně platí, že je-li nalezena jakákoliv výjimka, je test hodnocen jako neúspěšný. Jestliže je test neúspěšný, tak management musí sjednat nápravu a test se opakuje na nových vzorcích.

4.2.3 Plánování auditu

Vedoucí útvaru interního auditu každoročně předkládá vrcholovému vedení společnosti a auditní komisi shrnutí auditorského programu, plánu personálního obsazení a rozpočtu pro audit na následující fiskální rok. Auditorský program je vypracován na základě metodiky založené na rizicích. Tato metodika nevychází z konečného zůstatku účtu, ale z jeho obsahu. Budeme-li mít např. závazkový účet, kde je nízká či žádná vykázaná hodnota konečného zůstatku, tak si tento účet pravděpodobně nevybereme pro testování, ale raději zvolíme účet, kde je hodnota daleko významnější. V takovém případě je vyšší pravděpodobnost, že účet s vykázanou významnou částkou bude správný, neboť zde pravděpodobně nic nebude chybět. Zatímco v případě účtu, kde je hodnota nízká či žádná existuje možnost, že účet není kompletní. Z tohoto důvodu se upřednostňuje obsah, a nikoliv výše konečného zůstatku.

Vznikne-li jakákoliv významná odchylka od formálně schváleného plánu auditu, tak je sdělena vrcholovému vedení a auditní komisi prostřednictvím pravidelných auditních zpráv o auditu. Cílem plánování interního auditu je identifikovat rizika. Ta se identifikují v souvislosti s risk managementem. Výstupem risk managementu je tzv. risk assessment summary, který představuje souhrn zjištěných rizik. Risk assessment summary je vypracován risk managementem, k jehož obsahu se může, resp. musí vyjádřit spousta osob ze všech oblastí, procesů či činností, které ML provádí, za účelem identifikace veškerých rizik. Vše, co je součástí risk assessment summary nemusí být podrobno internímu auditu. Interní auditoři vybírají pouze některé oblasti. Obecně lze říci, že čím větší případné riziko v dané oblasti hrozí, tím je důležité danou

oblast otestovat a bude zařazena do auditního plánu pro následující rok. Jedná-li se o oblast, kde hrozí méně významné riziko, tak ne vždy je nutné ji testovat.

Dále se interní auditoři při výběru auditovaných oblastí seznamují s jednotlivými procesy, aby se sami mohli přesvědčit, kde případné riziko hrozí a zda je nutné danou oblast podrobit bližšímu testování. Jakmile se zjistí, co je třeba podrobit auditu, tak se vypracuje samotný auditní plán. Ten, jak je již uvedeno výše, je nutné nechat schválit auditní komisí v USA. Auditní plán se sestavuje na následující kalendářní rok. Nicméně, v průběhu kalendářního roku je možné obsah auditního plánu měnit, ale jednotlivé změny je nutné projednat s auditní komisí.

Interní auditoři používají excelovou tabulku, kde je seznam veškerých plánovaných a uskutečněných auditů v daném kalendářním roce. V této tabulce je součástí každého auditu na co se zaměřuje, jaká tam existují rizika či kdo audit navrhuje.

4.2.4 Začátek auditu

Každému internímu auditu předchází tzv. engagement letter. Obsahem je uvedení toho, co všechno je předmětem auditu, jaké má audit cíle, zda má důraz na některé konkrétní oblasti či kdy audit začne. Engagement letter má formu formálního emailu. Ten je určen global managementu a kontrolorovi pro konkrétní oblast, odpovědné osobě za auditovanou oblast a jeho nadřízenému a vedoucím útvaru interního auditu.

Po formální emailu následuje úvodní rozhovor, který vede interní auditor s osobou odpovědnou za auditovanou oblast. Během rozhovoru dojde k upřesnění toho, jaké funkce nebo operace jsou předmětem auditu, podrobný rozsah auditu, jeho cíle, specifické požadavky a časový plán auditu také to, co a kdy se testuje, jaké je třeba připravit podklady a kdy se budou předávat. Dále pak to, kdo testování provede. Součástí je také domluva, jak se bude přistupovat k auditním zjištěním. Jestli chce mít každodenní přehled o průběhu auditu nebo svým podřízeným natolik důvěřuje, že chce mít pouze přehled o případných auditních zjištěních či má jakékoliv jiné požadavky.

4.2.5 Auditní zjištění

V průběhu auditu musí auditor s odpovědným vedoucím kontrolované oblasti projednat závěry a doporučení ihned jakmile jsou odhalena, pokud nehrozí, že by takové projednání

mohlo ohrozit řádný průběh probíhaného interního auditu. Pokud by takové ohrožení hrozilo, je třeba zjištěné závěry a doporučení projednat s vyšším vedením.

Po skončení interního auditu se koná schůze s odpovědným vedoucím za auditovanou oblast. S ním jsou projednávána auditní zjištění a doporučení auditu. Za účelem vyřešení co nejvíce problémů a zabránění nedorozumění může odpovědný vedoucí kontrolované funkce pozvat některého ze svých nadřízených na schůzi o ukončení auditu. Po proběhnutí schůze musí interní auditor vypracovat do 14 dní akční plány. Součástí těchto plánů je popis auditních zjištění, resp. nedostatků a důkladný popis plánovaných opatření, která tato zjištění odstraní. Dále pak datum uvedení osoby zodpovědné za jednotlivé opatření a termín jejich dokončení. Samotné akční plány jsou součástí zprávy o auditu. Je proto třeba, aby akční plán byl vydán před vydáním zprávy o auditu.

Jakmile je interní audit dokončen a existují-li případná auditní zjištění, je třeba stanovit opatření, aby k jeho znovunalezení už nedocházelo. Interní auditor se tedy obrátí na vedoucího auditovaného subjektu, co plánuje s takovým nálezem udělat. Ten poté poskytne plán s návrhy a opatřeními, která považuje za dostatečné. Návrhy a opatření musí být velmi konkrétní, musí v něm být uvedeny osoby, které jsou zodpovědné za aplikování navržených opatření a doba, kdy dojde k uvedení do bezvadného stavu. Tento plán je nakonec schválen interním auditorem. Pravidelně jednou za čtvrtletí interní auditor zjišťuje, jak se vytyčený plán plní. Stává se, že někdy dochází k připomenutí, že je třeba něco konat, neboť zodpovědná osoba „zapomněla“. Je-li auditní zjištění klasifikováno vážněji, tak bývají i týdenní rozhovory o řešení vzniklého problému. V takovém případě je nutné o jakémkoliv zpoždění při zavedení plánovaných změn informovat vedoucího útvaru interního auditu. Součástí informování musí být vysvětlení přesného důvodu, který takové zpoždění způsobil. Za výjimečných okolností může odpovědný manažer požádat o jednorázové prodloužení, které vyžaduje schválení jak od vedoucího útvaru interního auditu, tak od předsedy výboru pro auditní komisi.

Jednotlivé auditní zjištění jsou hodnoceny přidělenou klasifikací rizik. Dělí se na vysoké, střední a nízké riziko. Ke členění dochází na základě možného dopadu a pravděpodobnosti vzniku rizika vedoucího ke zneužití majetku či k odhalení finančního nebo provozního problému. Nicméně, konečné rozhodnutí o tom, jakou významnost má konkrétní problém, záleží na posouzení vedoucího útvaru interního auditora. Klasifikace

rizik je rozdělena na oblast, na kterou má riziko vliv a na výši, o jak velké riziko se jedná. Jedná se o oblast financí, kontroly a dodržování právních, regulačních a zákaznických požadavků. Riziko je ohodnoceno nejen peněžní jednotkou (převážně rizika s finančním dopadem), ale i jinými kvalifikačními jednotkami, např. je stanoveno jako porušení smlouvy se zákazníkem. Tato klasifikace má formu následující tabulky.

Tabulka 7: Klasifikace rizika

Oblast	Dopad		
	Vysoký	Střední	Nízký
Finanční dopad	x	x	x
Oblast kontroly	x	x	x
Právní, regulační a zákaznické požadavky	x	x	nejdou

(Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti ModusLink Czech Republic s.r.o.)

Jestliže se nějaké riziko dle tabulky nachází např. v oblasti s nízkým dopadem, tak to neznamena, že daná oblast nemůže být ohodnocena jako rizikovější. Jedná-li se o opakovaná zjištění, tak bývají klasifikována jako rizika s vysokým dopadem. Dále pak je rizikovější oblast, kde hrozí riziko podvodu. Tato oblast bývá také ohodnocena s vysokým dopadem, ačkoliv dle tabulky uvedené výše by konkrétní oblast měla nižší dopad. Za rizikovější oblast se také považují zásoby na skladě od zákazníků.

Zjištění s vysokým významem, resp. rizikem, je přezkoumáno generálním ředitelem, finančním ředitelem a předsedou auditní komise. Nestává se, aby v průběhu interního auditu došlo k takto hodnocenému zjištění.

Jestliže vedoucí auditované oblasti nesouhlasí s auditním zjištěním, dochází ke vzájemné dohodě, kdy se snaží vysvětlit si svá jednotlivá stanoviska. Pokud se nedokáží shodnout, rozřešení problému se přenechává nadřízenému.

Vedoucí útvaru interního auditu čtvrtletně reportuje souhrn významných zjištění a plnění auditního plánu auditní komisi. Dále se podává zpráva o tom, jak ML postupuje s problémy, které byly hlášeny v poslední auditní zprávě. Pokud by pokrok nebyl uspokojivý, je třeba následující postup projednat s auditní komisí. Za neuspokojivý pokrok se považuje například:

- nesplnění dohodnutého termínu akčního plánu k vyřešení významných problémů (zjištění vysokých rizik),

- opakování dříve nalezeného významného problému zjištěného následným auditem po tom, co bylo oznámeno, že problém byl uspokojivě vyřešen,
- pravidelný výskyt nedostatků a zjištění, které mohou poukazovat na nedostatečné zvládnutí vnitřní kontroly.

O tom, zda je pokrok uspokojivý rozhoduje vedoucí útvaru interního auditu, avšak auditní komise má právo vyjádřit svůj vlastní názor.

4.2.6 Zpráva o auditu

Zpráva o auditu se vyhotovuje v písemné formě. Bývá připravena po ukončení každého provedeného interního auditu. Přípravuje ji vedoucí útvaru interního auditu nebo jiná pověřená osoba. Následně je zpráva o auditu předávána dle vnitřní auditní politiky. Zpráva o auditu je důvěrná zpráva a nesmí být šířena jiným osobám bez výslovného svolení vedoucího útvaru interního auditu. Kopie každé zprávy o auditu včetně zvláště důležitých položek je předána generálnímu řediteli, finančnímu řediteli a předsedovi auditní komise. Vedoucí útvaru může do zprávy o auditu dále zahrnout odpovědi a nápravná opatření přijatá vedoucím odpovědným za auditovanou oblast nebo opatření, která mají být přijata s ohledem na konkrétní zjištění a doporučení.

Součástí zprávy je úvod, celkové vyhodnocení auditované oblasti a doporučení. V úvodu je vysvětleno, co bylo předmětem auditu, kdo audit provedl, kdo je za auditovanou oblast zodpovědný a datum, kdy byl audit proveden a den, kdy byla zpráva sestavena. Vyhodnocení auditu můžeme rozdělit na strong (silné), satisfactory (uspokojivé), needs improvement (potřeba zlepšit) a weak (slabé). Na konci každé zprávy je uvedené, co které hodnocení znamená a jaký to má vliv na auditovanou oblast.

Návrh zprávy o auditu se zasílá příslušnému členovi výkonného vedoucího týmu k posouzení před tím, než je zpráva o auditu dokončena a zveřejněna. Závěrečná zpráva o auditu bude zaslána zodpovědnému vedoucím za auditovanou oblast, příslušnému regionálnímu generálnímu řediteli, regionálnímu finančnímu řediteli, výkonnému členovi vedoucího týmu pro auditovanou oblast a finančnímu řediteli Moduslink Operations.

Jakmile je vypracována zpráva o interním auditu, měl by mít vedoucí auditované oblasti možnost vyjádřit zpětnou vazbu na provedený audit. Nicméně, ve společnosti ML

se zpětná vazba nepodává, neboť personální stav útvaru interního auditu je pod limitem a není čas se tímto zabývat.

4.2.7 Vnitřní kontrola

Interní auditor posoudí návrh kontroly u každé z klíčových kontrol tím, že určí, zda kontroly společnosti jsou provedeny předepsanými osobami, které mají potřebnou pravomoc a mohou provést řádnou kontrolu, zda splňují cíle kontroly společnosti a mohou účinně zabránit či odhalit chyby nebo podvody, které by mohly vést k významným nesprávnostem v účetní závěrce.

Při takovém posouzení interní auditor zváží rizika a finanční tvrzení u konkrétního účtu při určování, zda je kontrola správně navržena pro zmírnění takového rizika. Postupy interního auditu, které se budou provádět s cílem ověřit efektivitu návrhu, zahrnují kombinaci dotazování příslušného personálu, využívání znalostí o podnikání a procesů z předchozích auditů, sledování činnosti společnosti a kontroly příslušné dokumentace.

Interní audit bude testovat provozní účinnost kontroly tím, že určí, zda kontrola funguje tak, jak je navržena, zda osoba vykonávající kontrolu disponuje potřebným oprávněním a schopnostmi účinně provádět kontrolu, zda je kontrola používána důsledně a včas. V rámci kontrolních a zkušebních postupů získá interní audit nadhled nad úrovní přesnosti kontroly, kterou uplatňuje osoba provádějící kontrolu, a posoudí, zda je na dostatečné úrovni k prevenci a odhalení významné nesprávnosti.

Postupy, které budou provedeny, zahrnují kombinaci dotazování příslušného personálu, sledování činnosti společnosti, kontrolu příslušné dokumentace a opětovné provedení kontroly. Ta se provede u kontrolního vzorku, který již byl dříve předmětem kontroly. Cílem opětovné kontroly je ověřit, zda je kontrola prováděna řádně a poskytuje přiměřenou jistotu, že transakce jsou zaznamenávány v souladu s obecně uznávanými účetními zásadami.

Pokud interní audit zjistí odchylky od testovaných kontrol, určí vliv odchylek na riziko spojené s testovanou kontrolou a důkazy, které mají být získány, aby se ověřila provozní efektivita vnitřní kontroly. Takto získaným důkazem je např. příjem materiálu. Během přebírání materiálu se standardně provede fyzická kontrola a zachytí se datum převzetí a podpis. Nicméně, zde chybělo datum. Jednou z možností, jak situaci napravit

bylo posláni emailu zákazníkovi se žádostí o potvrzení předání materiálu, kdy se použilo datum z emailu. Výsledkem bylo sice použité nevhodné datum, ale současně neexistovalo jakékoliv jiné riziko, neboť vše bylo doloženo jiným způsobem.

Vnitřní kontrola funguje za účelem eliminace nebo alespoň snížení rizika. Jestliže by byla navržena nevhodná kontrola, tak tento účel nebude naplněn. Cílem tedy je navrhnout takovou kontrolu, která tento účel splní. Za účelem posouzení, zda kontrola plní účel nebo ne, se připravuje dotazník. Obsahem dotazníku jsou jednoduché otázky se dvěma možnými odpověďmi, a to buď ano nebo ne. Princip ověřování vnitřní kontroly je vysvětlen na výpočtu rezerv k zásobám. U rezerv k zásobám jsou stanoveny dva druhy kontrol. První z nich je provedena před tím, než dojde k zaúčtování. Tato kontrola se provádí při přijímání zásob, kdy je nutné uvést, že dodací list odpovídá tomu, co je fyzicky od dodavatele převzato. Druhá kontrola je tzv. detective control. Ta se týká průměrných cen zásob. Součástí této kontroly je pravidelné měsíční sledování výkyvů cen zásob a zjišťování, proč jednotlivé výkyvy vznikly. Jestliže je navržena kontrola vhodná, tak by ji nemělo být možné obejít. Obejití kontroly nelze vnímat pouze jako její vynechání, ale také ve smyslu, že nadřízený zaměstnanec přinutí podřízeného, aby provedl konkrétní činnost, kterou by za jiných okolností nechtěl udělat (např. tohle chci vidět zaúčtované k dnešnímu dni, ačkoliv nejsou naplněny důvody, pro dřívější zaúčtování). Dále se za obejití kontroly považuje situace, kdy zaměstnanec cíleně provede pouze povrchové zkoumání, ačkoliv kontrola je navržena tak, aby se za určitých okolností prováděla kontrola detailní. Vnitřní kontrolu lze také obejít za předpokladu, že nebudou použita správná data a kontrola bude aplikována na datech nesprávných. K tomuto může dojít v případě, kdy zaměstnanec v podnikovém systému nesprávně nastaví generování dat a použije data nesprávná. Může se jednat např. o report jehož data spadají pod jinou periodu či data, která byla vygenerována na základě jiného layoutu, než vyžaduje vnitřní kontrola.

4.2.8 Dokumentace auditu

Dokumentace auditu je písemný záznam podporující závěry uvedené v auditní zprávě. Z auditní dokumentace musí být jasně prokazatelné, jak interní audit probíhal. Obsahem jsou provedené postupy, získané důkazy a závěry. Dále pak použitá technika odběru vzorků, testované položky a prohlášení o tom, kdo provedl testování, datum testování

a vyhodnocení výjimek. Slouží jako nástroj plánování, provádění a kontrole přezkumu auditu. Interní auditoři mohou prověřit a použít dokumentaci z předchozího roku, aby mohli lépe naplánovat průběh auditu. Dokumentace je archivována po dobu 10 let podle zásady o uchovávání dokumentace ve společnosti ML. Současně je k dispozici pro použití externích auditorů.

4.2.9 Spolupráce s externími auditory

Spolupráce se současnou auditorskou společností provádějící externí audit nefunguje, tak jak by útvar interního auditu očekával. S předchozí společností spolupráce dle interního auditora byla lepší. Důvodem pro změnu byla legislativní povinnost rotace výměny auditora. Přestože současná spolupráce nefunguje, tak se nad výměnou uvažuje pouze v teoretické rovině než, aby by se plánovala skuteční změna.

Předchozí společnost fungovala tak, že externí auditoři informovali o tom, co a jak se bude testovat, jaké chtějí připravit materiály či o jakýchkoliv jiných požadavcích, které budou mít. Současná spolupráce je spíše postavena na schopnostech útvaru interního auditu, který se snaží jakýmkoliv způsobem usnadnit průběh externího auditu. Musejí navrhovat, co se bude testovat, jak se bude testovat a poté si externí auditoři maximálně zvolí vzorky, které budou chtít testovat. Stává se, že současní externí auditoři ani nevědí, co požadují za materiály, neboť na počátku požadují podklady X a v průběhu auditu požadují podklady Y. Hlavní problémem je komunikace, kdy se externím auditorům musejí několikrát posílat ty stejné podklady. Dále je zde problém, že externí auditoři nemají zájem porozumět oblasti podnikání, co ML vlastně dělá a v průběhu auditu aplikují obecný postup, ačkoliv podle interního auditora je třeba uzpůsobit průběh externího auditu na konkrétní společnost, protože nelze provádět externí audit stejným způsobem ve dvou různých společnostech. S tím přichází řada dlouhých a zbytečných rozhovorů a nechápavých kroků ze strany externích auditorů.

4.3 Externí audit ve vybrané účetní jednotce

Ve společnosti ML probíhají dva druhy externího auditu. Nejprve probíhá tzv. gapový audit, který kontroluje, zda jsou splněny náležitosti vyplývající z amerických obecně uznávaných účetních zásad – US GAAP (dále jen „GAAP“). Druhým auditem

je tzv. statutární, který se řídí legislativními požadavky země, kde je umístěna pobočka. V případě české pobočky se statutární audit řídí českou legislativou. Oba dva druhy auditu jsou vykonávány stejným auditním týmem. Každou pobočku audituje jiný auditní tým. Nicméně, všechny auditní týmy jsou z jedné auditní společnosti. Auditní týmy se skládají z vedoucího, senior a junior auditorů. Vedoucí auditor bývá pro zakázku většinou stejný, ale často se mění zbytek auditního týmu. Úkolem junior auditorů je sesbírat data a senior auditor jejich práci poté reviduje.

Všechny pobočky a veškeré vnitropodnikové systémy jsou nastaveny tak, aby byly v souladu se zásadami GAAPu. Za účelem sladění požadavků vyplývajících ze statutárního auditu, je nutné účtovat také v souladu s národními legislativními požadavky. Rozdíly v účtování GAAPu a legislativních požadavků se nazývají Adjustments. U české pobočky se jedná převážně o daňové a nedaňové položky, kapitalizaci, kdy se v GAAPu nadhodnocují sklady z důvodu rozšířených vedlejších nákladů, kterými jsou také např. mzdy zaměstnanců skladu či odpisy skladových budov a zařízení. Dále pak o účet pořízení materiálu, kdy se v českém účetnictví jedná o aktivní účet, který nemůže mít konečný zůstatek, zatímco dle GAAPu se jedná o pasivní účet s možností konečného účtu. Mezi Adjustments také patří přeúčtování jednotlivých účtů, kdy vzniká problém, že na jednotlivé řádky výkazů spadají jiné účty. Jedná se např. o účet 583 – změna stavu výrobků, který ve výkazu zisku a ztráty spadá do řádku B – změna stavu zásob vlastní činnosti, zatímco v GAAPu by spadal pod stejný řádek, jako účet 501 – spotřeba materiálu.

Z evropských poboček se nejvíce Adjustments provádí na české pobočce. Z tohoto důvodu je na české pobočce možné do SAPu účtovat také na účty vymezené ve směrné účtové osnově upravené vyhláškou č. 500/2002 Sb. Účtování pak probíhá tak, že se buď účtuje současně dle GAAPu a českého účetnictví nebo pouze tam, kde je nutnost. V Nizozemsku se Adjustments týkají především penzijního připojištění, odložené daně či dani z příjmu.

Externí audit probíhá na základě smlouvy o provedení auditu, která se skládá z několika částí. Smlouva o provedení auditu se současnou auditorskou společností začíná informováním, že ML na základě rozhodnutí správní rady požádalo o provedení finančního auditu. Po informování následuje vysvětlení cíle auditu s odkazem

na relevantní právní úpravu. Dále je vysvětleno za co je zodpovědný auditor a management ML, co je myšleno pod pojmem nezávislost či informace, že auditorská společnost není zodpovědná za prevenci či odhalení podvodu. Součástí je také informace o způsobu podávání případných auditní zjištění, stanovení auditních poplatků či informace o způsobu vzájemné komunikace.

Samotný průběh auditu se řídí auditním plánem, který stanoví auditorská společnost. Tento plán nelze ovlivnit. V loňském roce dříve, než začal samotný audit, se v Praze sešli auditorské týmy, které budou auditovat veškeré evropské pobočky se zástupci ML a domluvili se na termínech, kdy auditní týmy dorazí, jak audit bude probíhat či vyřešili jakékoliv další detaily.

Průběh externího auditu lze rozdělit do dvou částí. První částí je tzv. předaudit. Cílem předauditu je seznámení s vnitropodnikovým systémem a provedení testování dat z probíhajícího fiskálního roku za účelem přípravy na finální audit. V této fázi se auditní týmy fyzicky nacházejí ve společnosti. Obvykle se jedná o jeden či dva týdny v závislosti na auditním plánu. Auditní týmy jsou fyzicky přítomny za účelem usnadnění komunikace a vyřešení svých případných dotazů. Ve druhé části se jedná o zauditování finálních čísel. Během této části auditní týmy již nejsou přítomny ve společnosti a komunikace probíhá elektronickou formou. Fáze první a druhá probíhá stejným způsobem. Hlavní rozdíl mezi nimi je v odlišnosti období, které se testuje.

Externí auditoři testují každým rokem stejné oblasti a mění se pouze období a vzorky. Jedná se o podobné oblasti, které testuje interní audit. Externí auditor tedy může, ale nemusí převzít výsledky interního auditu. V průběhu loňského auditu tyto výsledky nebyly převzaty. Kromě toho se testují oblasti, které byly v předešlém auditu problémové nebo v nich něco neprošlo. Dále se oblasti testování mění v průběhu auditu dle toho, na co se přijde, např. v loňském roce se přišlo na chybu v zaúčtované faktuře v DPH u jednoho dodavatele, tak se testují další faktury tohoto dodavatele. Externí auditoři požadují podobné podklady jako interní. Jedná se o kompletní poklady, které ke konkrétní činnosti jsou. Na základě podkladů se stanoví vzorky, které se budou testovat. Počet vzorků bývá stejný či se maximálně rozšiřuje. Jestliže v průběhu testování dojde k nalezení problému, tak se stanoví nový vzorek pro testování. V novém vzorku se zkoumá, zda se nalezený problém zopakuje či nikoliv. Pokud je problém nalezen

znovu, tak záleží o jak závažný problém se jedná. Jestli se jedná o menší problém, tak se napíše doporučení či se na něj pouze upozorní. Pokud je problém významnější, může mít vliv na auditní výrok.

Dále se kontroluje, jakým způsobem probíhají jednotlivé procesy. Externí auditoři požadují instrukci ke konkrétnímu procesu. Mají možnost být buď svědkem, jak se proces v praxi přímo provádí, ale z nedostatku času se průběh procesu dokládá screenshoty obrazovky, kde je uvedeno krok za krokem, co a jak následuje. Může se jednat o dokumentování toho, jak se něco účtuje či jak se data stahují ze systému. Každý screenshot musí obsahovat datum, aby bylo zjevné, kdy byl pořízen.

4.4 Praktické rozdíly v oblasti zájmu interního a externího auditu

V této části diplomové práce budou na praktických příkladech vysvětleny rozdíly, co interní a externí audit zajímá v konkrétních procesech. Jedná se o proces vystavování faktur a jejich úhrady a o proces účtování přijatých faktur a jejich následného zaplacení.

4.4.1 Proces účtování přijatých nemateriálových faktur a jejich úhrada

Prvním krokem při účtování přijatých faktur je nutnost jejich nahrávání do účetního systému. Jakmile jsou faktury nahrány do účtovacího systému, začíná účtování probíhá ve více fázích. První fází je příprava faktur k zaúčtování, ta probíhá, že se přiřadí identifikačního číslo dodavatele. Jakmile je dodavatel ke konkrétní faktuře přiřazen, probíhá kontrola, zda daňové identifikační číslo a bankovní údaje z faktury odpovídají údajům uvedených v účetním systému, neboť se může stát, že dodavatel změnil své bankovní údaje či dle daňového identifikačního čísla se nachází jiný dodavatel.

Dalším krokem je přiřazení účtu, nákladové středisko, uvedení periody, do které náklady spadají a popis, o co se jedná. Jakmile je faktura takto připravena, tak se posílá na schválení. Pravomoc schvalovat jednotlivé faktury vyplývá z vnitropodnikového dokumentu Delegation of Authority (dále jen DOA), kde je uveden počet a specifikace osob, které se musí podílet na schválení daného dokumentu. Počet schvalovatelů se odvíjí od částky uvedené v dokumentu. DOA nastavuje maximální možnou hranici, kdy je třeba, aby daný dokument byl schválen dalším schvalovatelem. DOA není stanoveno pouze pro přijaté faktury, ale pro veškeré procesy probíhající v ML. Každý proces má DOA

nastaveno trochu jinak ve smyslu, že jsou stanoveny různé nastavené částky pro různý počet schvalovatelů. Dle DOA je u faktur stanoven limit na \$50 000. Nicméně, v účetním systému je nastaven limit, ke schválení faktury do \$10 000 stačí jeden schvalovatel a nad \$10 000 jsou třeba dva. Proces schvalování funguje tak, že je-li faktura nad \$10 000 a je schválena prvním schvalovatelem, tak se přesunuje ke schválení na schvalovatele druhého, třetího apod. Jakmile je faktura řádně schválena, tak může být zaúčtována. Hlavním účelem schvalování faktur není vyjádření souhlasu, zda s fakturou souhlasí, ale zda byl její obsah doručení či služba skutečně poskytnuta. Ke schvalování nákupu slouží proces schvalování objednávek (PO).

Tabulka 8: Delegation of Authority pro faktury

Limit		Schvaluje
<\$50 000		Buyer
		Purchasing Manager
\$50 000	\$500 000	Business Unit Finance Manager Business Unit General Manager
\$500 000	\$3 000 000	Senior Vice President, Global Finance Operations Senior Vice President, Global Operations Vice President, Supply Chain Planning
>\$3 000 000		Chief Executive officer Chief Financial officer

(Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti ModusLink Czech Republic s.r.o.)

V procesu účtování přijatých faktur se interní audit zajímá především o to, zda každá přijatá faktura byla řádně schválena zodpovědnými osobami. Interní auditor se vůbec nezajímá o účtování, nekontroluje se, zda faktura za telefonování byla správně zaúčtována do příslušných nákladů nebo skončila v nákladech určených pro pronájem. Naproti tomu se externí auditor zajímá především o to, zda faktura byla přiřazena správnému dodavateli, jestli byla zaúčtována částka uvedená na faktuře, jestli byla správně zaúčtována daň z přidaného hodnoty, jaký je použitý účet, jestli náklad spadá do správného období a pokud se jedná o náklady přesahující několik období, tak zda jsou správně rozpočítány. Časové rozlišení je třeba provádět, jestliže částka nákladů přesáhne tisíc euro. Externí auditor také kontroluje, zda faktura byla alokována na správné nákladové středisko. Externího i interního auditora zajímá to, zda bankovní údaje

uvedené na faktuře korespondují s bankovními údaji uvedenými u konkrétního dodavatele v účetním systému.

Proces úhrady přijatých faktur začíná vytvořením platebního návrhu, který se tvoří každé úterý. Do platebního návrhu jsou vybrány faktury, které se mají zaplatit v souladu s vnitropodnikovou politikou. Jakmile je návrh sestaven, tak se posílá na schválení dle DOA. Neschvaluje se platební návrh jako celek, ale pokaždé platba konkrétnímu dodavateli. Přehled schvalovatelů dle DOA je uveden v následující tabulce. Jakmile je platební návrh schválen, tak se uhradí faktury, které jsou součástí schváleného platebního návrhu.

Tabulka 9: Delegation of Authority pro platby

Limit		Schvaluje
<\$500 000		Accounting Hub Manager (Regional) nebo Business Unit Finance Manager Treasurer
\$500 000	\$1 000 000	Senior Vice President, Global Finance Operations Treasurer
\$1 000 000	\$5 000 000	Chief Financial Officer Treasurer
>\$5 000 000		Chief Executive officer nebo Chief Financial officer Treasurer

(Zdroj: Vlastní zpracování dle interních zdrojů společnosti ModusLink Czech Republic s.r.o.)

V tomto procesu se externí audit zaměřuje na kontrolu, jakým způsobem byl platební návrh vygenerován ze systému a u jednotlivých faktur, jak byly uhrazeny. Interní i externí audit kontroluje, zda a kým byl platební návrh schválen.

4.4.2 Proces vystavování faktur a účtování jejich úhrady

Faktury se vystavují na základě obdržených schválených podkladů od obchodníků. V první řadě se vytvoří prodejní objednávka (SO). Z této objednávky se poté vygeneruje faktura, která se zaúčtuje v účetním systému. Jakmile je faktura zaúčtována, posílá se společně se všemi podklady posílá na zákazníka.

Interní audit kontroluje, zda podklad, na jehož základě je faktura vystavena, byl schválen příslušným obchodníkem. Naopak, externí audit kontroluje účtování, a jestli je vystavená faktura alokována na správného zákazníka.

Účtování plateb od zákazníků se provádí každý den, a to na základě stažených výpisů z bankovního účtu. Nejprve je tedy nutné stáhnout výpis z bankovního účtu za předchozí den. Ze všech přijatých a odchozích plateb se vyberou takové platby, které pocházejí od zákazníků. Na základě toho je možné alokovat přijatou platbu na konkrétní vystavené faktury. Platba jako taková musí být alokována na stejné faktury, které zákazník uhradil, aby se předešlo následujícímu nedorozumění. Poté je možné přijatou platbu zaúčtovat. Ta se účtuje v zásadě na účet konkrétního zákazníka vůči vystaveným fakturám. Současně se každá přijatá faktura zaznamenává do excelového souboru z důvodu auditních požadavků. Ke každé takto zaznamenané platbě je uvedeno datum přijetí platby, identifikační číslo zákazníka, který fakturu uhradil, celková přijatá částka a skupina, pod kterou zákazník spadá. Tento soubor se sestavuje pro každý měsíc zvlášť. Na konci každého měsíce se provádí kontrola, zda stav bankovního účtu odpovídá stavu zůstatku bankovního účtu v účetním systému. Následně se uzavírá excelový soubor pro daný měsíc. Před uzavřením souboru je nutné provést kontrolu, že veškeré přijaté a zaúčtované platby jsou v něm zaznamenané. Kontrola se provede stažením bankovních výpisů ve formě excelového souboru a vytvořením kontingenční tabulky na jednotlivé platby. Sestavují se dva druhy kontingenční tabulky. V první tabulce se kontroluje, zda jsou správně zaznamenané jednotlivé měny (EUR, USD, CZK) a ve druhé tabulce se kontroluje, zda je platba vhodně přiřazena pod správnou skupinu zákazníka. Jakmile jsou ověřeny jednotlivé kontrolní procesy, excelový soubor se posílá na schválení.

V procesu účtování plateb od zákazníků se excelový soubor vytváří pro potřeby interního auditu, ve kterém je nutné zobrazit, zda a jak jsou aplikované přijaté platby. V tomto procesu se neprovádí žádná další kontrola vycházející z potřeb interního auditu. Interní auditor se nezajímá o to, zda je samotná platba vůbec zaúčtovaná v účetním systému či přidělena na správného zákazníka. Na rozdíl od interního auditu, chtějí externí auditoři vidět konkrétní zaúčtování platby. Výše zmíněný excelový soubor je z tohoto důvodu vůbec nezajímavý. Předkládající se tedy jednotlivé screenshoty obrazovek, kde musí být zobrazen výpis z bankovního účtu, kde je uvedena konkrétní platba včetně hlavičky bankovního účtu. Dále pak screenshot z účetního systému zobrazující alokaci platby na jednotlivé faktury a způsob zaúčtování platby.

4.5 Shrnutí

Ve společnosti ML je založen útvar interního auditu, který nejen provádí samotný audit, ale také se zaměřuje na oblast firemní etiky a poradenství. Personální stav útvaru interního auditu je značně podhodnocen, což znemožňuje naplnění veškerých funkcí interního auditu, jako je např. zpětná vazba v podobě hodnocení interního auditu auditovaným subjektem, která může vést ke zvýšení kvality interního auditu nebo ke zjištění, zda činnost útvaru interního auditu přináší přidanou hodnotu.

Interní audit je ovlivněn americkou legislativou, která nařizuje subjektům registrovaných na burze provádět interní audit v souladu se zákonem Sarbanes-Oxley Act. Z tohoto důvodu musejí být veškeré činnosti týkající se interního auditu odsouhlaseny auditní komisí v USA. V zákoně není stanoveno, co přesně musí být v rámci interního auditu zauditováno. Na základě toho existuje snaha zkoordinovat průběh interního a externího auditu, což se v průběhu loňského a ani současného roku nepodařilo, neboť externí auditoři odmítli přijmout výsledky interních auditorů.

V interním i externím auditu se kontrolují shodné procesy. Na jedné straně je interní auditor, který interní procesy velmi dobře zná, na straně druhé externí auditor, který interní procesy vůbec nezná. Nicméně, hlavní rozdíl je především v tom, co se v rámci jednotlivého auditu kontroluje. Interní audit se zaměřuje na kontrolu procesu bez toho, aniž by jej zajímal dosažený výsledek. Kontroluje se převážně, zda nastavené procesy probíhají v souladu s vnitřními směnicemi a nařízeními. Zatímco, externí audit se zaměřuje na kontrolu dosaženého výsledku bez ohledu na způsob, jakým jej bylo dosaženo.

Zatímco se externí audit zaměřuje pouze na kontroly dosažených výsledků, tak interní audit má několik dalších funkcí. Mezi tyto patří poskytování zpětné vazby na provádění procesů, poradenství v případě zavádění nových procesů či také jako ochrana, neboť je-li proces prováděn v souladu se směnicemi, nemůže zde žádný nadřazený nic vytýkat. Současně pomáhá v dodržování vnitropodnikových pravidel a politik.

5 VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ

V této části diplomové práce představují své vlastní návrhy řešení, které jsou navrženy na základě analytické části. Návrhy jsou rozděleny na návrhy pro analyzovanou společnost a doporučení pro zefektivnění procesů v účetních jednotkách

5.1 Návrhy pro vybranou účetní jednotku

Pro vybranou účetní jednotku navrhuji především zlepšení spolupráce mezi útvarem interního auditu a externími auditory, neboť vzájemná spolupráce přinese výhody pro obě strany. Dále navrhuji rozšíření počtu zaměstnanců útvaru interního auditu. Myslím si, že rozšíření počtu zaměstnanců by mohlo také zvýšit důvěryhodnost v samotný útvar a zlepšit jeho postavení vůči externím auditorům. Jestliže je v útvaru interního auditu nedostatek zaměstnanců, tak interní audit nesplňuje řádně veškeré své funkce, což se potvrdilo v analytické části. Externí auditoři se tak mohou domnívat, že má-li být splněn plán interního auditu, nemohou interní auditoři svou činnost provádět důkladně, a proto se nelze na výsledky interních auditorů plně spoléhat.

5.1.1 Rozšíření zaměstnanců útvaru interního auditu

Nelze přesně stanovit vhodný a zároveň efektivní počet zaměstnanců útvaru interního auditu. Přesto dle IIA existují tři metody ke stanovení velikosti útvaru interního auditu. Jedná se následující metody:

- statistický přístup,
- přístup k analýze rizik,
- benchmarking.

Statistický přístup vychází z aktuální velikosti útvaru interního auditu. Cílem je jeho postupné rozšiřování do té doby, než se změny pozitivně projeví na výsledcích útvaru interního auditu. Hlavní nevýhodou tohoto přístupu je problém se stávající velikostí jako výchozího bodu. Další metodou je přístup k analýze rizik, kdy útvar interního auditu předkládá vedení společnosti různé plány, které může dosáhnout se stávajícími, s navýšenými či se sníženými zdroji. Tento přístup je závislý na účinnosti

procesu identifikace rizika pomocí interního auditu, organizačním riziku a jeho tolerance a rolí interního auditu v řízení rizik. Poslední metodou je benchmarking, který vychází ze srovnání s jinými společnostmi a jejich útvary interního auditu. Hlavní nevýhodou této metody je skutečnost, že se neberou v potaz schopnosti vlastních interních auditorů či specifikace jednotlivých společností (Anderson, str. 5-7, 2010).

Z výše uvedených metod navrhuji využití statistického přístupu. Tento přístup má velkou výhodu v postupném rozšiřování útvaru. Nehrozí tedy, že by se ve výsledku projevila opačná situace, kdy má útvary nadbytek svých zaměstnanců. Jak již bylo uvedeno v analytické části, jeden ze zaměstnanců útvaru interního auditu spekuluje až o trojnásobném navýšení současného stavu útvaru, který by odpovídal velikosti společnosti. Nicméně, velikost společnosti není jediným faktorem ovlivňujícím velikost útvaru. V následující tabulce je uveden přehled faktorů, které ovlivňují velikost útvaru interního auditu.

Tabulka 10: Faktory ovlivňující velikost útvaru interního auditu

Faktor	Vliv na velikost	Interpretace výsledku
Charakteristika společnosti		
Veřejná obchodovatelnost	+	S veřejnou obchodovatelností roste požadavek na velikost útvaru interního auditu
Celková výše aktiv	+	Čím více má společnost aktiv, tím větší by měl být útvary
Decentralizace vnitřní kontroly	+	S růstem decentralizace vnitřní kontroly roste požadavek na velikost útvaru
Umístění	-	Požadavek na velikost útvaru je menší, jestliže společnost má své hlavní sídlo mimo USA
Charakteristika správy společnosti		
Frekvence setkání mezi útvarem interního auditu a auditní komisí	+	Čím častější jsou setkání, tím je třeba mít větší útvary
Počet členů auditní komise	+	Čím více je členů auditní komise, tím větší je požadavek na velikost útvaru

Dohled auditní komise	+	Čím větší má auditní komise dohled, tím roste požadavek na velikost útvaru
Dohled představenstva	+	Čím větší má představenstvo dohled nad činností útvaru, tím větší je požadavek na velikost útvaru
Poslání a hodnotová nabídka interního auditu		
Provozní audit spadá pod útvar interního auditu	+	Jestliže provozní audit spadá pod činnost útvaru, tak roste požadavek na velikost útvaru
Použití nástrojů na získávání dat	+	Čím více nástrojů na získávání dat společnost využívá, tím vyšší je požadavek na velikost útvaru
Použití nástrojů pro odhalení podvodů	-	Čím více nástrojů na odhalení podvodu společnost využívá, tím menší je požadavek na velikost útvaru
Podpora cílů společnosti		
Shoda managementu a útvaru na důležitosti IT auditu	-	Jestliže vedoucí útvaru považuje IT audit za důležitější než management, tak klesá požadavek na velikost útvaru
Podpora cílů společnosti	+	Velikost útvaru se zvýší, jestliže samotné cíle interních auditorů jsou ve shodě s cíli útvaru
Charakteristika oddělení útvaru interního auditu		
Procento auditorů s certifikací CIA	-	Čím více interních auditorů má certifikaci CIA, tím menší požadavek na velikost útvaru
Spolupráce s risk managementem	-	Čím více činností týkajících se risk managementu má na starosti jiné oddělení, tím menší je velikost útvaru
Kvalita služeb interního auditu		
Kvalita interního auditu	+	Velikost útvaru se zvýší, jestliže interní auditoři splňují nebo překračují svůj potenciál

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Anderson, 2010, str. 56-58)

5.1.2 Zlepšení spolupráce mezi interním a externím auditem

Efektivní spolupráce mezi interními a externími auditory má nepochybný přínos pro obě strany, neboť ačkoliv jsou cíle, úlohy, rozsah práce či okruh uživatelů rozdílné, přesto jsou interní a externí auditoři důležitými partnery. Na základě toho navrhuji zlepšení této spolupráce. V současné chvíli externí auditoři nepřijímají výsledky interního auditu a nelze tedy mluvit o nějaké formě spolupráce.

Rozsah a forma spolupráce interního a externího auditu se v praxi liší podnik od podniku. V zásadě existují následující čtyři stupně spolupráce:

- koexistence,
- koordinace,
- integrace,
- partnerství.

Koexistence je nejnižší stupeň spolupráce. Interní a externí auditoři pracují nezávisle na sobě a každý sledují své vlastní zájmy a cíle. Jednotlivé aktivity, kterými je např. analýza rizik, plánování či realizace auditu jsou prováděny zcela odděleně. Současně nedochází k výměně informací.

Koordinace je stupeň spolupráce, kdy je činnost interních a externích auditorů vzájemně oddělena. Od stupně koexistence se liší výměnou informací a snahou o vzájemnou koordinaci auditních plánů. Hlavní slovo na tomto stupni spolupráce má externí auditor.

Integrace je druhý nejvyšší stupeň spolupráce. Dochází k vyššímu stupni spolupráce při jednotlivých auditních postupech. Interní a externí auditoři vzájemně sdílejí informace, mají společný model rizika a plán auditu. Zpravidla se upravuje zaměření interního auditu.

Partnerství je nejvyšší stupeň vzájemné spolupráce. Interní a externí auditoři si vzájemně definují své potřeby z hlediska auditu, které se vzájemně snaží společným úsilím vyřešit. Průběh auditu finanční výkazů je rozdělen mezi obě skupiny auditorů na základě vzájemné domluvy. Spolupráce na tomto stupni je pro společnost nejefektivnější a zároveň nejúspornější. Nicméně, vzniká tu překážka, zda je zachována nezávislost externího auditora, protože externí auditor nemůže poskytovat interním auditorům přístup do své auditní dokumentace a ani poskytovat výsledky své práce ohledně průběhy

či závěrů z auditu. Z pohledu externího auditora se za nejnižší stupeň spolupráce považuje koordinace. Nejideálnějším stupněm je však integrace (Janová, 2015).

Za vhodně nastavenou spolupráci tedy považují stupeň integrace. Jedná se o stupeň, který je vhodným kompromisem mezi tím, který stupeň za nejvhodnější považují externí auditori, a který naopak auditovaný subjekt. Součástí spolupráce by měla být především výměny informací, společný auditní plán či skutečnost, že nebude docházet k duplikovanému testování shodným procesů a skupině vzorků.

Předtím než dojde k zahájení spolupráce auditorů je třeba, aby externí auditor přijímal výsledky činnosti interního auditu. Této problematice se věnuje mezinárodní auditorský standard ISA 610 – využití práce interního auditorů. Tento standard upravuje povinnosti vyplývající externímu auditorovi v případě, že využívá výsledky činnosti interního auditu. Naopak, standard se nepoužije, jestliže výsledky interního auditu jsou relevantní či „*externí auditor na předběžné poznatky, které o interním auditu získal provedením postupů podle ISA 315 (identifikace a vyhodnocení rizik významné nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí) nepředpokládá, že by práci interního auditu využil při získávání důkazních informací*“ (ISA 610, 2013). Mezinárodní standard ISA 315 se zabývá zjištěním, jak mohou poznatky a zkušenosti interního auditu přispět k identifikaci a vyhodnocení rizik významné nesprávnosti ve společnosti. Ve standard ISA 315 je vymezena povinnost externího auditora „*seznámit se s povahou povinností interního auditu, způsobem jeho začlenění do organizační struktury účetní jednotky*“ (ISA 315, 2016).

Externí auditor při posuzování výsledků činnosti interního auditu posuzuje zejména postavení útvaru interního auditu ve společnosti, úroveň odborné způsobilosti interního auditora, zda přístup interního auditora je systematicky a disciplinovaný a zda zahrnuje také řízení kvality. Jestliže externí auditor dojde k závěru, že některý z výše uvedených požadavků nebyl splněn, tak výsledky činnosti interního auditu nevyužije (ISA 610, 2013).

O konkrétním důvodu, proč externí auditori neuznávají výsledky činnosti útvaru interního auditu ve společnosti ML lze jen spekulovat. Budu-li vycházet z mezinárodních auditorských standardů ISA 610, tak taxativní výčet důvodů není moc rozsáhlý. Jedním z důvodů je postavení útvaru interního auditu. Ovšem útvar, jak již bylo uvedeno

v analytické části, spadá přímo pod auditní komisi, čímž víceméně stojí mimo společnost, a proto se domnívám, že tento důvod to nebude.

Dalším důvodem je úroveň odborné způsobilosti. Důkazem o dosažený více než dostačující úroveň odborné způsobilosti je mezinárodně uznávaný certifikát CIA. Za účelem získání certifikátu CIA je třeba úspěšně zvládnout zkoušky. Pro možnost přihlásit se ke zkoušce CIA je třeba, aby kandidát splnil požadavky týkající se vzdělání, dosažené praxe a profesionálního chování. Samotná zkouška se stává ze tří samostatných částí. Všechny tři části musí být splněny dříve, než vyprší způsobilost kandidáta. Ta vyprší, pokud do 4 let nesplní úspěšně všechny části zkoušky. Náklady na splnění zkoušky jsou uvedeny v následující tabulce. Pokud má kandidát zájem o splnění zkoušky, je třeba podat přihlášku k IIA či jakémukoliv jejich regionálním ekvivalentu. V České republice se přihláška podává k ČII (interniaudit.cz, 2018).

Tabulka 11: Náklady na certifikát CIA

	Poplatek za člena v Kč		Poplatek za nečlena v Kč	
	bez DPH	vč. DPH	bez DPH	vč. DPH
Registrace	10 000	12 100	13 000	15 730
Část I	5 500	6 655	7 500	9 075
Část II	4 000	4 840	6 000	7 260
Část III	4 000	4 840	6 000	7 260

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: interniaudit.cz, 2018)

Posledním důvodem uvedeným v ISA 610 je systematičnost a disciplinovanost přístupu interních auditorů a zahrnutí auditu kvality. Vzhledem k tomu, že úloha interních auditorů ve společnosti ML je pod dohledem auditní komise USA, která dohlíží na její činnost, nepředpokládám, že by přístup interních auditorů mohl být nesystematický a nedisciplinovaný. Jestliže se jedná o zahrnutí auditu kvality, tak jeho základem je norma ISO 9001 – Systém managementu kvality a převážně norma ISO 19011 – Směrnice pro auditování systému managementu jakosti. Útvar interní auditu ve společnosti ML se na audit kvality v současné chvíli nezaměřuje.

5.2 Doporučení pro zefektivnění procesů v účetních jednotkách

Doporučení pro zefektivnění procesů v účetních jednotkách se týká středních a velkých účetních jednotek, které jsou blíže vymezeny v zákoně o účetnictví. Samotným doporučením je založení útvaru interního auditu. Střední a velká účetní jednotka byla vybrána z důvodu, že dle české právní legislativy podléhá statutárnímu auditu. Založení útvaru interního auditu přináší celou řadu výhod, které se umocní statutárním auditem, ale kromě výhod útvar přináší nevýhody, zejména se jedná o poměrně nákladnou záležitost. Nicméně, dle průzkumu zabývajícím se interním auditem, který provedla společnost PwC v roce 2006, ani jeden z respondentů neodpověděl, že nedostatek disponibilních finančních prostředků nebyl ani v jednom případě důvodem pro nezřízení útvaru interního auditu. Hlavním důvodem pro nezaložení útvaru je, že to není vyžadováno mateřskou společností či skupinou. Další důvody pro nezaložení útvaru interního auditu jsou uvedeny v následujícím grafu.

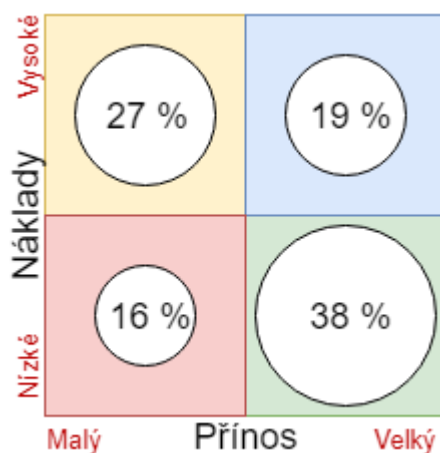


Graf 2: Důvody proč nemít útvar interního auditu

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: PwC, 2006)

Ve zmíněném průzkumu odpovídalo celkem 79 respondentů ze soukromého i veřejného sektoru. Z celkového počtu respondentů jich má 80 % založen útvar interního auditu. Tento výzkum se dále zabýval přínosy útvaru interního auditu v porovnání s náklady. Kdy se téměř 38 % zúčastněných respondentů domnívá, že útvar přidává vysokou hodnotu za nízké náklady, 27 % respondentů tvrdí, že útvar má nízký přínos, ale vysoké

náklady a zbylých 35 % má názor, že přínosy odpovídají nákladům na útvar interního auditu, což znamená buď velký přínos za vysoký náklady nebo nízký přínos za nízké náklady (PwC, 2006).



Obrázek 7: Porovnání přínosů a nákladů útvaru interního auditu

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: PwC, 2006)

Převážná část nákladů útvaru interního auditu se týká mezd. Průměrná hrubá mzda interního auditora v České republice je 47 354 Kč (platy.cz, 2018). Celkové průměrné mzdové náklady na jednoho zaměstnance tak činí 63 455 Kč. V porovnání s průměrnou mzdou, která je 31 646 Kč, se jedná o nadprůměrné mzdy (czso.cz, 2018). Průměrná mzda interního auditora je dále ovlivněna minimální stanovenou hranicí v podobě zaručené mzdy. Výše a třídy zaručené mzdy jsou stanoveny v nařízení vlády č. 567/2006 Sb. o minimální mzdě, o nejnižších úrovních zaručené mzdy, o vymezení ztíženého pracovního prostředí a o výši příplatku ke mzdě za práci ve ztíženém pracovním prostředí. Problematika zaručené mzdy se netýká pouze platů ve veřejném sektoru, ale také mezd v sektoru soukromém. Výše zaručené mzdy je stanovena dle skupiny. V případě interního auditu se jedná o skupinu 5–7 v závislosti na konkrétní práci (kupnisila.cz, 2018). Přehled mzdových požadavků dle zaručené mzdy je upraven v následující tabulce.

Tabulka 12: Zaručená mzda interního auditora

Skupina	Hrubá mzda v Kč	Celkové mzdové náklady v Kč
5.	18 100	24 254
6.	20 000	26 800
7.	22 100	29 614

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: kupnisila.cz, 2018)

Kromě mzdový nákladů jsou se založením útvaru interního auditu také spjaty náklady spojené s vybavením kanceláře, podíl na spotřebních energiích či rozvoj vzdělávání. Náklady spojené se založením útvaru interního auditu je nutné kompenzovat jeho výhodami. Nadpoloviční většina respondentů považuje za nejvyšší přínos posouzení vnitřních kontrol a zjištění slabých stránek společnosti. Naopak, nejmenší počet respondentů uvedl, že zjištění podvodu je považováno za nejvyšší přínos útvaru. Celkový přehled přínosů je uveden v následující tabulce (PwC, 2006).

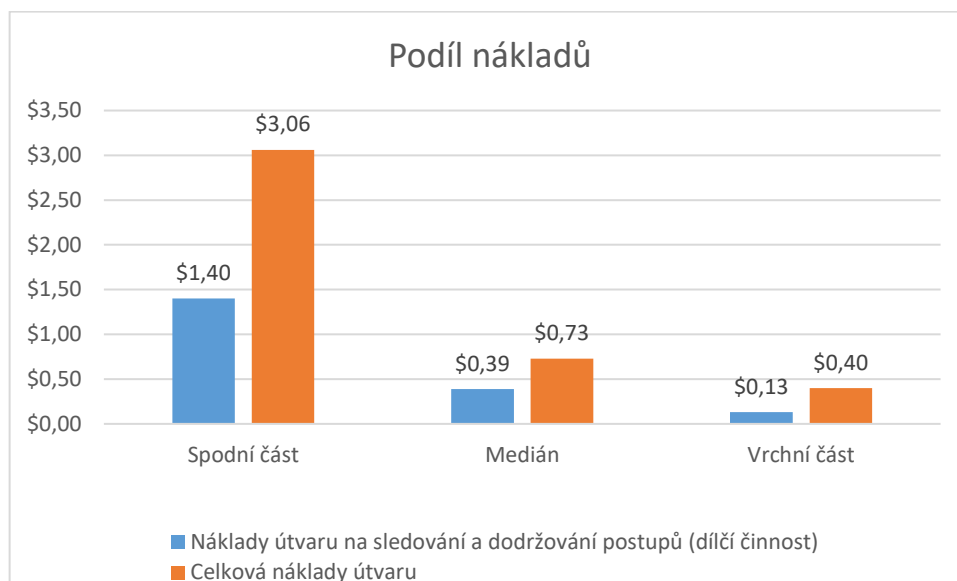
Tabulka 13: Přínosy útvaru interního auditu

Nejdůležitější přínos	Procento respondentů
Posouzení vnitřních kontrol a zjištění slabých stránek	55 %
Posouzení rizik pro společnost	15 %
Zlepšení procesů	11 %
Posílení dodržování vnitropodnikových směrnic a nařízení	10 %
Přínos k zavedení postupů v souladu se zákonem Sarbanes-Oxley Act	3 %
Zjištění podvodu	2 %
Ostatní	4 %

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: PwC, 2006)

Souhrn zmíněných přínosů by měl vykompenzovat vzniklé náklady. V roce 2015 provedla společnost APQC průzkum na americkém kontinentě, kterého se zúčastnilo přes tisíc společností. Výzkum mimo jiné zkoumal, jakými náklady se útvar interního auditu podílí na celkových příjmech z procesů, které spadají pod činnost interního auditu. Průzkum byl rozdělen do tří skupin z hlediska nákladové náročnosti na spodní část, medián a vrchní část. Následující graf zobrazuje podíl nákladů útvaru interního auditu na příjmech z činností, které spadají pod interní audit. Jedná se o podíl nákladů připadající

na 1 000 \$ příjmů. Medián hodnot nákladů připadajících na příjmy z činnosti, která spadají pod interní audit, jsou ve výši 0,40 \$. (cfo.com, 2018).



Graf 3: Podíl nákladů útvaru interního auditu na příjmech z auditovaných procesů

(Zdroj: cfo.com, 2018)

Přes všechny klady, které založení interního útvaru přinese, může nastat celá řada problémů. Hlavním problémem je nedostatečné využití podpůrných informačních technologií, špatná komunikace či nedostatek kvalifikovaných zaměstnanců. Seznam nejčastějších problémů útvaru interního auditu je zobrazen v následující tabulce (PwC, 2006).

Tabulka 14: Problémy spjaté se založením útvaru interního auditu

Hlavní problém	Procento repondentů
Nedostatečné využití podpůrných informačních technologií	25 %
Nedostatečné zaměření na klíčová rizika a problémy podniku	18 %
Špatná komunikace mezi interním auditem a zainteresovanými stranami	16 %
Nedostatek kvalifikovaných zaměstnanců	16 %
Není orientován na hledání přínosů a zlepšování provozu	4 %
Pracovní postupy a metodologie nejsou dostatečně efektivní	4 %
Ostatní	17 %

(Zdroj: Vlastní zpracování dle: PwC, 2006)

ZÁVĚR

Hlavním cílem diplomové práce byla analýza rozdílů mezi postupy interního a externího auditu z pohledu účetní jednotky a aplikace na jejich konkrétních datech. Analýza postupu interního a externího auditu byla provedena ve společnosti ModusLink Czech Republic s.r.o.

V analytické části byly identifikovány rozdíly v postupech mezi interním a externím auditem. Hlavní rozdíly nebyly identifikovány v procesu plánování, testování či vybírání vzorků, ale v oblastech zájmů, které jednotlivé auditory zajímají. Bylo zjištěno, že zatímco se externí audit zaměřuje pouze na kontrolu dosažených výsledků bez ohledu na způsob, jakým jej bylo dosaženo, tak interní audit kontroluje samotný proces bez toho, aniž by se zajímal o dosažený výsledek. Kontroluje se převážně, zda nastavené procesy probíhají v souladu s vnitřními směrnici a nařízeními.

Rozdíly v oblastech zájmu interního a externího auditu byly popsány na procesu účtování přijatých nemateriálových faktur a jejich úhrady a na procesu vystavování faktur a účtování jejich zaplacení. Na zmíněných procesech se interní audit hlavně zajímá, zda veškeré činnosti byly schváleny dle vnitropodnikových pravidel. Naproti tomu se externí audit zajímal spíše o samotné zaúčtování či alokaci jednotlivých faktur a plateb.

Dílčím cílem diplomové práce bylo stanovení návrhů vedoucích k zefektivnění procesu interního a externího auditu ve vybrané účetní jednotce. Za tímto účelem jsem navrhl rozšíření útvaru interního auditu. Aktuální stav interního auditu byl z personálního hlediska podhodnocen, a to takovým způsobem, že průběh jednotlivých interních auditů byl zkrácen o důležité kroky, kterým je např. poskytování zpětné vazby auditovaným subjektem. Navrženým způsobem rozšíření útvaru interního auditu byl zvolen statistický přístup, jehož hlavní myšlenka vychází z postupného rozšiřování, než se změny pozitivně projeví na výsledcích útvaru interního auditu. Dále jsem navrhl zlepšení spolupráce mezi interním a externím auditem, neboť jsem se v analytické části dozvěděl, že v současné chvíli externí auditoři nepřijímají výsledky interního auditu, což mě vedlo k myšlence, že spolupráce vlastně neexistuje. Vzhledem k tomu, že mezinárodní auditorský standard vymezuje povinnost externímu auditorovi seznámit se s interním auditem v auditovaném subjektu a zároveň standard vymezuje požadavky, které nejsou-li splněny, tak vedou k nevyužití výsledků interního auditu. Součástí návrhu

je tedy zhodnocení jednotlivých požadavků, které mohou vést k nevyužívání výsledků interního auditu.

V neposlední řadě jsem si dal za cíl zefektivnění procesů ve středních a velkých účetních jednotkách. Během analýzy jsem zjistil, že existence nezávislého útvaru interního auditu může vést k naplnění takového cíle, a proto jsem se rozhodl navrhnout středním a velkým účetním jednotkám usilujícím o zefektivnění procesů založení útvaru interního auditu.

Na základě výše uvedeného pokládám cíle své diplomové práce za splněné.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

ANDERSON, Urton L., 2010. *Effective sizing of internal audit departments*. Altamonte Springs, Florida: Institute of Internal Auditors Research Foundation. ISBN 978-0-89413-688-7.

BŘEZINOVÁ, Hana, 2014. *Rozumíme účetní závěrce podnikatelů*. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7478-640-2.

C. DRISCOLL, Mary, 2015. *Metric of the Month: Internal Audit Costs: While not all public companies have an internal audit function, the tide may soon be turning*. [online]. [cit. 2018-04-25]. Dostupné z: <http://ww2.cfo.com/auditing/2015/11/metric-month-internal-audit-costs/>

DVOŘÁČEK, Jiří, 2003. *Interní audit a kontrola*. 2. přeprac. a dopl. vyd. Praha: C.H. Beck. C.H. Beck pro praxi. ISBN 978-80-7552-768-4.

DVOŘÁČEK, Jiří, 2005. *Audit podniku a jeho operací*. Praha: C.H. Beck. C.H. Beck pro praxi. ISBN 80-717-9809-6.

DVOŘÁČEK, Jiří a Tomáš KAFKA, 2005. *Interní audit v praxi*. Brno: Computer Press. Praxe manažera (Computer Press). ISBN 80-251-0836-8.

FEDOROVÁ, Anna, Marie JAKUBCOVÁ a Lenka TOMANOVÁ, 2012. *Audit účetní závěrky: pro auditované podniky*. Brno: Akademické nakladatelství CERM. ISBN 978-80-7204-778-9.

GRAHAM W. COSSERAT., 2004. *Modern auditing*. 2nd ed. Chichester [etc.]: J. Wiley. ISBN 978-047-0863-220.

HAKALOVÁ, Jana, 2010. *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU. Knihovnicka.cz. ISBN 978-80-7399-144-9.

JANHUBA, Miloslav, Marie MÍKOVÁ, Jaroslava ROUBÍČKOVÁ a Vladimír ZELENKA, 2016. *Finanční účetnictví: obecné otázky*. V Praze: C.H. Beck. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-614-2.

JANOVÁ, Zuzana, 2015. Spolupráce interního a externího auditu. *Interní auditor* [online]. Český institut interních auditorů, **2015**(2), 3 [cit. 2018-04-25].

Dostupné z: <http://www.interniaudit.cz/download/diskuze/pdfclanky/diskuse.4-ia2-zj.pdf>

KAFKA, Tomáš, 2009. *Průvodce pro interní audit a risk management*. Praha: C.H. Beck. C.H. Beck pro praxi. ISBN 978-80-7400-121-5.

KOTALOVÁ Jana, *Interview*. ModusLink Czech Republic s.r.o., Tuřanka 1312/106, Brno, 2018

KURFÜRSTOVÁ Jitka, *Interview*. ModusLink Czech Republic s.r.o., Tuřanka 1312/106, Brno, 2018

LINDAUER, Roman, 2017. *Modern risk management remarks*. Prague: Oeconomica, nakladatelství VŠE. ISBN 978-80-245-2206-7.

LUŇÁČKOVÁ Klára, *Interview*. ModusLink Czech Republic s.r.o., Tuřanka 1312/106, Brno, 2018

MALÍKOVÁ, Olga a Josef HORÁK, 2010. *Finanční účetnictví: poznámky k vybraným oblastem účetní teorie v podmínkách současné účetní regulace : monografie*. V Liberci: Technická univerzita. ISBN 978-80-7372-690-4.

ModusLink Global Solutions *Internal Audit Charter* [cit. 2018-04-25]

ModusLink Global Solutions *Internal Audit Reporting Policy* [cit. 2018-04-25]

ModusLink Global Solutions *SOX Audit Documentation Policy* [cit. 2018-04-25]

MÜLLEROVÁ, Libuše, 2013. *Auditing pro manažery, aneb, Proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika. ISBN 978-80-7357-988-3.

MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK, 2014. *Auditing*. Praha: Oeconomica. ISBN 978-80-245-2018-6.

MÜLLEROVÁ, Libuše a Vladimír KRÁLÍČEK, 2017. *Auditing pro manažery, aneb, Jak porozumět ověřování účetní závěrky statutárním auditorem*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7552-768-4.

MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ, 2016. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: Grada Publishing. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-5806-0.

PHILLIPS, Ann W., 2009. *Interní audit ISO 9001:2008: snadno a efektivně : nástroje, metody a podrobný návod pro úspěšné interní audit*. 3. vyd. Praha: Česká společnost pro jakost. ISBN 978-80-02-02167-4.

PORTER, Brenda., Jon B. SIMON a David J. HATHERLY, c2003. *Principles of external auditing*. 2nd ed. Chichester, West Sussex, England: J. Wiley. ISBN 978-0470842973.

RAFFEGEAU, Jean, Pierre DUFILS a Didier de MÉNONVILLE, 1996. *Finanční audit*. Praha: HZ. Editio Q. ISBN 80-860-0902-5.

RICCHIUTE, David N., 1994. *Audit*. Praha: Victoria Publishing. ISBN 80-856-0586-4.

SAWYER, Lawrence B., 2002. *Interní audit*. 2. české vyd. Praha: Český institut interních auditorů. ISBN 80-866-8908-5.

SEDLÁČEK, Jaroslav, 2006. *Základy auditu*. Brno: Masarykova univerzita. ISBN 80-210-4168-4.

SCHRÁNIL, Pavel a Josef TVRDOŇ, 2010. *Externí a interní auditing*. Praha: Vysoká škola finanční a správní. ISBN 978-80-7408-042-5.

SLÁDKOVÁ, Eva a Jiří STROUHAL, 2016. *Účetnictví - výkaznictví podle českých účetních předpisů*. Praha: Institut certifikace účetních. Vzdělávání účetních v ČR (Institut certifikace účetních). ISBN 978-80-87985-08-3.

SYNEK, Miloslav, Pavel MIKAN a Hana VÁVROVÁ, 2011. *Jak psát bakalářské, diplomové, doktorské a jiné písemné práce*. Vyd. 3., přeprac. Praha: Oeconomica. ISBN 978-80-245-1819-0.

ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ, 2016. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 2., aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing. Prosperita firmy. ISBN 978-80-271-0048-4.

WHITTINGTON, Ray a Kurt PANY, 2016. *Principles of auditing*. Twentieth edition. New York: McGraw-Hill Education. ISBN 978-1-259-25277-8.

WOFF, Petr, Na jaký plat má právo (interní) auditor?. *Kupnísila.cz* [online]. [cit. 2018-04-25]. Dostupné z: <https://kupnisila.cz/interni-auditor/>

Průměrné mzdy - 4. čtvrtletí 2017, 2018. *Český statistický úřad* [online]. [cit. 2018-04-25]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/cri/prumerne-mzdy-4-ctvrtlet-2017>

Interní auditor: Průměrný hrubý měsíční plat pro Česká republika [online], [cit. 2018-04-25]. Dostupné z: <https://www.platy.cz/platy/bankovnictvi/interni-auditor>

Průzkum trhu: Interní audit [online], 2006. PricewaterhouseCoopers [cit. 2018-04-25]. Dostupné z: <https://www.pwc.com/cz/cs/interni-audit/pruzkum-trhu-interni-audit-2006.pdf>

Příručka pro provádění auditu, 2012. Praha: Komora auditorů České republiky. ISBN 978-80-86679-18-1.

Mezinárodní auditorský standard ISA 610: Využití práce interních auditorů, 2013. In: . Komora auditorů České republiky. Dostupné také z: https://www.kacr.cz/file/1205/ISA%20610_final.pdf

Veřejný rejstřík a Sbírka listin: Výpis z obchodního rejstříku, *Justice.cz* [online]. Ministerstvo spravedlnosti České republiky [cit. 2018-04-25]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-firma.vysledky?subjektId=620953&typ=PLATNY>

Mezinárodní auditorský standard ISA 315: Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí, 2016. In: . Komora auditorů České republiky. Dostupné také z: <https://www.kacr.cz/file/3982/isa-315.pdf>

ČIIA - Český institut interních auditorů [online], [cit. 2018-04-25]. Dostupné z: <http://www.interniaudit.cz/>

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Proces dokončení interního auditu	29
Obrázek 2: Vztah mezi účetnictvím a auditingem.....	33
Obrázek 3: Auditorské riziko.....	37
Obrázek 4: Výrok auditora	50
Obrázek 5: Organizační struktura útvaru interního auditu	57
Obrázek 6: Oblasti působení útvaru interního auditu	59
Obrázek 7: Porovnání přínosů a nákladů útvaru interního auditu	86

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Přístupy k interním auditu	15
Tabulka 2: Rozdíl mezi finančním interním auditem a interním auditem operací	20
Tabulka 3: Schéma auditorského postupu	35
Tabulka 4: Komparační tabulka rozdílů	52
Tabulka 5: Četnost testování.....	63
Tabulka 6: Vyhodnocení vzorků.....	63
Tabulka 7: Klasifikace rizika.....	67
Tabulka 8: Delegation of Authority pro faktury	75
Tabulka 9: Delegation of Authority pro platby	76
Tabulka 10: Faktory ovlivňující velikost útvaru interního auditu	80
Tabulka 11: Náklady na certifikát CIA.....	84
Tabulka 12: Zaručená mzda interního auditora	87
Tabulka 13: Přínosy útvaru interního auditu	87
Tabulka 14: Problémy spjaté se založením útvaru interního auditu	88

SEZNAM GRAFŮ

Graf 1: Oblast zájmu interního audit	13
Graf 2: Důvody proč nemít útvar interního auditu	85
Graf 3: Podíl nákladů útvaru interního auditu na příjmech z auditovaných procesů	88